

La CGUE conferma l'indetraibilità dell'IVA erroneamente applicata in rivalsa

Il diritto alla detrazione è esercitabile per le sole imposte dovute



Simonetta La Grutta
Dottore Commercialista,
Partner – Head of VAT – Grant Thornton

CGUE C-691/17 – PORR Építési Kft – Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva n. 2006/112/CE – Diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte – art. 199 par. 1 lett. a – Inversione contabile – Versamento non dovuto dell'imposta da parte del beneficiario di servizi ai prestatori sulla base di una fattura erroneamente emessa secondo le regole della tassazione ordinaria – Decisione dell'autorità tributaria che constata un debito tributario a carico del destinatario di servizi e respinge una domanda di detrazione – Assenza di esame da parte dell'autorità tributaria della possibilità di rimborso dell'imposta.

Con la sentenza dell'11 aprile 2019, causa C-691/17 PORR, la CGUE è tornata a pronunciarsi in materia di recuperabilità dell'IVA erroneamente applicata in via di rivalsa piuttosto che mediante il meccanismo dell'inversione contabile. La CGUE – nel rispetto dei principi unionali di neutralità dell'imposta e di effettività – ha confermato il proprio consolidato orientamento, negando il diritto alla detrazione e indicando la via dell'azione di diritto civile di ripetizione dell'indebito promossa dal cessionario o committente nei confronti del cedente o prestatore. La questione riveste particolare rilevanza considerato l'ampliamento, negli ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri, delle fattispecie per le quali l'applicazione dell'imposta è posta in capo al soggetto acquirente.

D. Il recupero delle somme indebitamente versate	598
E. Gli obblighi di verifica preliminare posti a carico dell'Amministrazione tributaria.....	599
F. Sintesi delle conclusioni della CGUE	599
IV. L'ordinamento nazionale (cenni).....	600

I. Introduzione

Con la sentenza dell'11 aprile 2019, causa C-691/17, PORR Építési Kft, la Corte di Giustizia dell'Unione europea (CGUE) è tornata a pronunciarsi sul tema dell'insussistenza del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) applicata erroneamente dal fornitore.

Nel caso di specie, relativo ad operazioni regolate dalla normativa IVA ungherese, il fornitore aveva erroneamente assoggettato ad imposta, mediante rivalsa, operazioni per le quali l'applicazione del tributo era demandato all'acquirente, con il meccanismo dell'inversione contabile.

La Decima Sezione della CGUE, in occasione del pronunciamento in commento, ha confermato gli orientamenti assunti in precedenza – in applicazione del principio di neutralità dell'IVA che regola e tutela il funzionamento del tributo, nonché in base al principio di effettività^[1] – negando al soggetto passivo, committente di alcuni servizi, il diritto alla detrazione dell'imposta.

È opportuno fare menzione della circostanza che l'ordinamento nazionale italiano, novellato relativamente di

I. Introduzione.....	594
II. I precedenti giurisprudenziali.....	595
A. La causa Fatorie (C-424/12).....	595
B. La causa Farkas (C-564/15).....	596
C. La causa GST (C-111/14).....	596
III. La causa PORR (C-691/17).....	597
A. Il quadro fattuale.....	597
B. Le questioni pregiudiziali.....	597
C. La posizione della CGUE in merito alla detraibilità dell'IVA erroneamente assolta in via di rivalsa.....	598

^[1] Il principio di neutralità dell'IVA per i soggetti d'imposta è il perno su cui si fondano la maggior parte delle regole, sia sostanziali, sia procedurali. Per misurare l'importanza di questa nozione, basta vedere che ricorre in oltre 900 documenti della CGUE in tema di IVA. Per confronto, un altro principio generale dell'IVA – l'effettività – è presente solo in 170 documenti (cfr. RAFFAELE RIZZARDI, IVA non dovuta: le criticità relative alla detrazione e al rimborso in: Corriere Tributario, n. 20/2018, p. 1551).

recente^[2] con l'introduzione delle previsioni di cui ai commi 9-bis1, 9-bis2 e 9-bis3 dell'art. 6 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) del 18 dicembre 1997, n. 471, si pone in contrasto con la consolidata giurisprudenza della CGUE.

II. I precedenti giurisprudenziali

L'applicazione dell'IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile, o *reverse charge*, costituisce uno degli strumenti di prevenzione e contenimento dei fenomeni elusivi, con particolare riferimento alle frodi impennate sulla presenza del cd. "missing trader"^[3].

In special modo negli ultimi anni, la normativa unionale come pure, conseguentemente, gli ordinamenti nazionali degli Stati membri in recepimento delle iniziative centrali hanno ampliato, con apprezzabile frequenza, le fattispecie per le quali l'applicazione dell'imposta è posto in capo al soggetto cessionario o committente^[4].

Non è, dunque, raro che i soggetti passivi IVA – tanto nel caso in cui essi operino come fornitori, quanto nella circostanza nella quale essi rivestano il ruolo di acquirenti – si trovino in condizioni di incertezza nell'interpretare le previsioni normative; da tale incertezza è possibile scaturisca un'applicazione del tributo in maniera non corretta, seppure senza alcun intento di recare pregiudizio alle casse erariali.

È, quindi, possibile che il soggetto cedente o prestatore applichi il tributo nei modi ordinari, nonostante la norma ponga l'obbligo a carico dell'acquirente. È, inoltre, possibile che il soggetto cedente o prestatore domandi l'applicazione dell'IVA al soggetto cessionario o committente, in relazione a fattispecie per le quali il tributo sia dovuto in via di rivalsa.

Definito in tal modo il contesto normativo, appare di tutta evidenza che i giudici siano stati in più occasioni chiamati a pronunciarsi in merito al comportamento da adottare nel caso di applicazione errata dell'IVA, per quanto in misura esatta, nel rispetto dei principi di neutralità, effettività e non discriminazione.

Si richiamano qui di seguito tre precedenti giurisprudenziali.

[2] La modifica è intervenuta ad opera del D.Lgs. del 24 settembre 2015, n. 158, che ha revisionato il sistema sanzionatorio amministrativo per le violazioni tributarie, con effetto a partire dal 1° gennaio 2016, ma con valenza anche per il passato in ossequio al principio del *favor rei*.

[3] Il *missing trader* è definito come un "soggetto fittizio creato ad hoc per realizzare scambi commerciali esclusivamente cartolari, senza assolvimento degli obblighi fiscali di versamento" (Cfr. GIANNI MARONGIU [a cura di], *Le disposizioni antielusive di contrasto alle "frodi carosello"*, la responsabilità del cessionario, in: Atti del convegno "Frodi Iva: analisi del fenomeno e adeguatezza degli interventi di contrasto", Genova, 1° dicembre 2005, organizzato da "Agenzia delle Entrate – Direzione regionale Liguria" e "Centro diritto penale tributario, Torino").

[4] A titolo esemplificativo si richiamano le modifiche intervenute con riferimento all'art. 199 Direttiva n. 2006/112/CE e all'17 del Decreto del Presidenza della Repubblica (D.P.R.) n. 633/1972.

A. La causa Fatorie (C-424/12)

Nella causa del 6 febbraio 2014 C-424/12 SC *Fatorie SRL* contro *Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor*^[5], la CGUE è stata chiamata a pronunciarsi, tra l'altro, in merito alla legittimità – alla luce della normativa unionale e del principio di neutralità fiscale – della sanzione che privi un operatore economico, il quale ha acquistato servizi di costruzione di un edificio e di ammodernamento di un'azienda, del diritto alla detrazione dell'IVA, in ragione della circostanza che l'operazione era in realtà soggetta ad imposizione con il meccanismo dell'inversione contabile.

La controversia era sorta in quanto la società committente Fatorie intendeva detrarre l'imposta applicata dal prestatore, il quale non aveva versato all'Erario l'IVA ricevuta a seguito di rivalsa e nel frattempo era stato dichiarato fallito, rendendo di fatto impossibile la correzione dell'errore.

A parere della società committente i servizi, "le irregolarità commesse dal fornitore nell'elaborazione della fattura [...] e la mancata regolarizzazione della stessa da parte della Fatorie non sarebbero dunque idonee ad influire sul diritto di quest'ultima alla detrazione dell'IVA relativa a tale fattura". Ciò in base al dispositivo della sentenza C-90/02 *Bockemühl*^[6], secondo il quale, in presenza di una operazione a cui è applicabile il meccanismo dell'inversione contabile, "il fatto che non siano soddisfatti i requisiti in materia di fatturazione non inciderebbe sul diritto a detrazione"^[7].

Richiamando i principi espressi tra l'altro con la sentenza *Ecotrade*^[8], la CGUE ricorda che nel caso di specie la Fatorie, in violazione delle norme, aveva versato al prestatore l'imposta da questi altrettanto erroneamente applicata. La CGUE prosegue osservando che la questione di cui si verte è diversa da quella oggetto della causa *Bockemühl* e che la fattura controversa né rispetta gli obblighi formali previsti dall'ordinamento nazionale, né dimostra sia rispettato il requisito sostanziale dell'inversione contabile. Da ciò ne discende un pregiudizio per l'attività accertativa dell'Amministrazione tributaria ed un rischio di perdita di gettito fiscale.

Considerato poi che "secondo costante giurisprudenza l'esercizio del diritto a detrazione è limitato alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute"^[9], la CGUE nega tale diritto, a nulla rilevando

[5] A commento della sentenza si veda anche PAOLO CENTORE, *Obblighi di "reverse charge" e detrazione dell'IVA*, in: *Corriere Tributario*, n. 14/2014, p. 1090; MATTEO BALZANELLI/MASSIMO SIRRI, *Reverse charge e IVA non dovuta: la Corte di Giustizia UE non ammette errori*, in: *Corriere Tributario*, n. 25/2015, p. 1951.

[6] Sentenza della Corte (Quinta Sezione), 1° aprile 2004, *Finanzamt Gummer-sbach* contro *Gerhard Bockemühl*.

[7] Punto 21 della sentenza *Fatorie*.

[8] In tal senso, la CGUE ha in passato affermato che, nell'ambito del regime dell'inversione contabile, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (cfr. sentenze dell'8 maggio 2008, *Ecotrade*, C-95/07 e C-96/07, in: *Racc. p. I-3457*, punto 63, nonché *Uszodaépítő*, cit., punto 39). Si veda il punto 35 della sentenza *Fatorie*.

[9] Sentenze del 13 dicembre 1989, *Genius*, C-342/87, in: *Racc. p. 4227*, punto 13, nonché del 19 settembre 2000, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, C-454/98, in: *Racc. p. I-6973*, punto 53. Si veda il punto 39 della sentenza *Fatorie*.

il dichiarato fallimento della società fornitrice dei servizi, pur riconoscendo alla Fatorie il diritto al rimborso conformemente al diritto nazionale^[10] (seppure destando qualche perplessità, in termini operativi, circa l'effettiva possibilità di realizzo).

B. La causa Farkas (C-564/15)

La causa del 28 aprile 2017 C-564/15 *Tibor Farkas contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága*^[11], relativa anch'essa ad una questione pregiudiziale di diritto ungherese, verte sull'errata applicazione dell'imposta – in via di rivalsa invece che mediante inversione contabile – in sede di acquisto di un *hangar* mobile, avvenuto a seguito della partecipazione ad un'asta pubblica organizzata dalle Autorità tributarie.

Il soggetto cedente aveva riscosso e regolarmente versato all'Erario l'imposta addebitata in via di rivalsa al signor Farkas. Il soggetto cessionario si era visto negare il diritto di detrarre l'imposta in considerazione del fatto che la norma nazionale prevede che l'acquirente venga privato del diritto al recupero dell'imposta indebitamente versata al fornitore^[12].

I giudici in primo luogo osservano il mancato rispetto dei requisiti formali, posto che la fattura non reca la dicitura "inversione contabile"; in secondo luogo sollevano un'eccezione di carattere sostanziale: "il signor Farkas ha erroneamente versato l'IVA, impropriamente menzionata in tale fattura, al venditore di cui trattasi nel procedimento principale mentre, in applicazione del regime dell'inversione contabile, avrebbe dovuto, in qualità di destinatario del bene, corrispondere l'IVA alle autorità tributarie conformemente all'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva 2006/112". Tale comportamento ha impedito all'Amministrazione tributaria ungherese di controllare l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile, determinando un rischio di perdita del gettito fiscale.

Ricalcando quanto già dichiarato in occasione della sentenza *Fatorie*^[13], la CGUE ha richiamato il principio in base al quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato "alle sole imposte dovute" ossia alle imposte "corrispondenti a un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute", giungendo alla conclusione che tra queste non rientra l'IVA applicata nel caso di specie, pur riconoscendo il diritto del signor Farkas di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata al cedente conformemente alle procedure stabilite dal diritto nazionale.

C. La causa GST (C-111/14)

Precedentemente al caso *Fatorie*^[14], la CGUE si è pronunciata con la sentenza del 23 aprile 2015 resa nella causa C-111/14 *GST-Sarviz AG Germania contro Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*.

[10] Punti 40, 41 e 42 della sentenza *Fatorie*.

[11] A commento della sentenza si veda anche BALZANELLI/SIRRI (nota 5), p. 2309.

[12] Punto 40 della sentenza *Farkas*.

[13] Punti 38, 39 e 42 della sentenza *Farkas*.

[14] Per economicità di trattazione il caso GST è riportato successivamente al caso *Fatorie*, seppure a questo antecedente temporalmente.

La questione pregiudiziale di diritto bulgaro rimessa ai giudici attecchiva sempre all'errata applicazione dell'IVA; tuttavia, in questa occasione, l'operazione era stata assoggettata ad imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile in luogo della rivalsa, in un contesto nel quale era stata accertata l'esistenza di una stabile organizzazione occulta.

La GST-Saviz, società di diritto tedesco, aveva fornito servizi tecnici e di consulenza alla GST Skafolding Bulgaria EOOD, società di diritto bulgaro. L'imposta dovuta per la descritta operazione era stata applicata dalla società committente, mediante "autoliquidazione", in considerazione del fatto che non si riteneva la società fornitrice avesse un centro di attività stabile sul suolo bulgaro.

In sede di accertamento, l'Amministrazione tributaria giungeva alla conclusione opposta ed eccepiva, conseguentemente, alla stabile organizzazione bulgara della società tedesca l'omessa applicazione dell'imposta di cui veniva chiesto il versamento.

La GST-Saviz provvedeva ad effettuare il versamento, presentando contestualmente domanda di restituzione dell'indebitato, respinta dall'Amministrazione tributaria. La medesima Amministrazione aveva, inoltre, negato alla GST Skafolding il diritto alla detrazione dell'imposta assolta applicando il meccanismo dell'inversione contabile, in quanto la società "non disponeva del corrispondente documento fiscale" richiesto dall'ordinamento interno.

Le decisioni assunte dall'autorità competente portavano dunque ad una duplicazione nella riscossione dell'imposta gravante sulla stessa operazione, una volta in capo al soggetto prestatore (a seguito dell'accertamento) e precedentemente in capo al soggetto committente (in sede di "autoliquidazione").

La CGUE conferma la debenza dell'imposta in capo al prestatore, osservando che "è debitore dell'IVA solo il soggetto passivo che fornisce una prestazione di servizi quando quest'ultima è fornita a partire da un'organizzazione stabile situata nello Stato membro in cui tale imposta è dovuta"^[15] ed al contempo pronunciandosi nel senso che in tal caso "il destinatario di tali servizi non può essere considerato debitore dell'IVA"^[16], "anche se tale destinatario abbia già assolto tale imposta basandosi sull'errata supposizione che detto prestatore non disponesse di un'organizzazione stabile in tale Stato"^[17].

La CGUE, infine, dichiara incompatibile con il diritto unionale la norma bulgara che non consente di rettificare l'imposta indebitamente fatturata, poiché comporta la violazione del principio di neutralità fiscale^[18].

[15] Punto 25 della sentenza GST.

[16] Punto 28 della sentenza GST.

[17] Punto 30 della sentenza GST.

[18] Punto 42 della sentenza GST.

III. La causa PORR (C-691/17)

A. Il quadro fattuale

La domanda di pronuncia pregiudiziale è relativa alla controversia sorta tra la società di diritto ungherese PORR Építési Kft (di seguito "PORR") e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (la Direzione competente in materia d'appello dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria, di seguito "Amministrazione tributaria") a seguito di una ripresa tributaria, relativa agli anni d'imposta 2010 e 2011, per mancata applicazione dell'IVA con il meccanismo dell'inversione contabile e per la conseguente insussistenza del diritto alla detrazione dell'imposta.

Più nel dettaglio, la PORR, in occasione della realizzazione di un'autostrada, aveva acquistato servizi di costruzione da tre diversi fornitori i quali, all'atto della fatturazione dei corrispettivi concordati, avevano proceduto ad assoggettare ad IVA detti importi in via di rivalsa, nonostante le norme nazionali ponessero, viceversa, in capo al committente l'obbligo di applicazione dell'imposta mediante inversione contabile.

La PORR aveva corrisposto ai fornitori l'IVA applicata ed aveva poi provveduto a chiederne il rimborso.

A seguito di tale ripresa, l'Amministrazione tributaria chiedeva alla PORR il versamento dell'IVA non corrisposta, dei relativi interessi di mora e delle sanzioni amministrative.

La stessa Amministrazione tributaria aveva così imposto ritenendo che ciò non comportasse il verificarsi di una doppia imposizione in capo alla società ungherese, considerato che è implicitamente riconosciuto alla PORR il diritto alla detrazione dell'imposta da questa applicata quale committente dei servizi di costruzione.

La PORR, nel proporre ricorso presso il tribunale competente^[19], eccepeva una non corretta qualificazione delle operazioni in parola e, conseguentemente, un'errata determinazione nel ritenerle soggette ad IVA mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

In subordine, la PORR eccepeva che, anche qualora si fosse voluto considerare rispondente alle previsioni dell'ordinamento nazionale demandare l'applicazione del tributo indiretto al committente piuttosto che al prestatore dei servizi, una simile ricostruzione del regime IVA che regola la fattispecie oggetto di ripresa avrebbe l'effetto di privare definitivamente la PORR del diritto alla detrazione dell'imposta, con grave pregiudizio del rispetto del principio di neutralità del tributo.

Tale ultima conclusione trova fondamento, secondo la ricorrente, nelle seguenti motivazioni:

a) l'Amministrazione tributaria non ha mai contestato l'inesistenza (da intendersi oggettiva) delle operazioni *de quibus*;

- b) l'Autorità competente non ha proceduto a verificare che i fornitori della PORR avessero effettivamente versato all'Erario l'imposta addebitata in via di rivalsa;
- c) non si è avuto cura di avviare i necessari riscontri per appurare che per i prestatori dei servizi non fosse più possibile procedere in via autonoma a rettificare il comportamento tributario ritenuto, in sede di verifica, errato^[20].

In merito al contesto fin qui esposto, il Tribunale di Budapest ha confermato che non era possibile rettificare, in via di "auto-correzione", i comportamenti adottati dalle società fornitrici di servizi di costruzione, posto che era stata avviata una verifica fiscale.

La medesima Corte ha conseguentemente ritenuto che l'Amministrazione tributaria avrebbe dovuto verificare la concreta possibilità che i fornitori rimborsassero alla PORR l'imposta indebitamente applicata e percepita in via di rivalsa, come pure la possibilità che gli stessi fornitori potessero ottenere, a loro volta, il rimborso delle somme in parola dall'Amministrazione tributaria.

Tuttavia, resta dubbio se, per ottenere il rimborso dell'IVA illegittimamente corrisposta in via di rivalsa, la PORR debba promuovere la propria azione avanti ad un tribunale amministrativo o debba nuovamente rivolgersi all'Amministrazione tributaria.

B. Le questioni pregiudiziali

Il Tribunale di Budapest, considerate le circostanze, ha ritenuto di dover sospendere il giudizio e sottoporre alla CGUE due questioni pregiudiziali per conoscere se le disposizioni della Direttiva n. 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'IVA e i principi di proporzionalità, neutralità fiscale ed effettività di cui la stessa Direttiva n. 2006/112/CE è espressione debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una prassi dell'Amministrazione tributaria secondo cui, in assenza di evasione d'imposta, non si riconosca il diritto alla detrazione dell'IVA assolta su acquisti inerenti l'attività svolta per il mero fatto che detta imposta è stata applicata in via di rivalsa e non in base al meccanismo dell'inversione contabile e senza che:

- 1) preliminarmente, l'Amministrazione tributaria abbia avuto cura di verificare se il soggetto emittente la fattura possa (i) rimborsare al destinatario della stessa l'importo dell'IVA indebitamente corrisposta e (ii) legittimamente procedere a regolarizzare, mediante "auto-rettifica", le fatture non corrette al fine di ottenere dalla stessa Amministrazione tributaria il rimborso dell'IVA, a sua volta, erroneamente versata all'Erario;
- 2) l'Amministrazione tributaria decida di rimborsare direttamente al destinatario della fattura l'IVA indebitamente corrisposta da questi al soggetto emittente il documento in parola e, successivamente, versata da quest'ultimo all'Erario.

[19] Il Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság, Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest Capitale (punto 20 della sentenza in commento).

[20] Dal punto 22 della sentenza in commento si evince che la normativa tributaria ungherese vieta "l'auto-rettifica" qualora sia stata avviata un'attività di verifica avente ad oggetto annualità d'imposta già conclusesi.

La CGUE, ricevute e valutate le due questioni pregiudiziali, ha ritenuto di doverle esaminare congiuntamente alla luce delle disposizioni della Direttiva n. 2006/112/CE e dei principi di neutralità ed effettività, non ritenendo, invece, utile verificare, nel caso di specie, il rispetto del principio di proporzionalità.

Per completezza si fa presente che non sono state rese disponibili le Conclusioni dell'Avvocato generale Michal Bobek.

C. La posizione della CGUE in merito alla detraibilità dell'IVA erroneamente assolta in via di rivalsa

L'analisi compiuta dalla CGUE delle questioni sottoposte muove da un richiamo alla centralità del diritto alla detrazione dell'IVA nell'architettura dell'imposta stessa[21], ai principi su cui tale diritto poggia[22] e alle modalità a cui attenersi perché lo stesso possa essere correttamente esercitato[23].

In particolare, in termini sistematici, per costante giurisprudenza della CGUE[24], il diritto alla detrazione dell'IVA, essendo volto a realizzare la neutralità dell'imposta, non può essere soggetto a limitazioni o restrizioni.

L'IVA, in linea generale, pone in capo al soggetto passivo l'onere di applicare il tributo in parola – addebitandolo in via di rivalsa all'acquirente il bene o il servizio – e il conseguente obbligo di versare all'Erario quanto addebitato dalla controparte.

Al contempo, il diritto alla detrazione dell'imposta garantisce al soggetto passivo il recupero dell'IVA assolta all'atto dell'acquisto di beni e servizi (oltre che all'importazione di beni) effettuati nell'esercizio abituale dell'attività di impresa, arte o professione, *"indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta, soggette all'IVA"*[25].

Il soggetto passivo IVA, pertanto, non è colui che è destinato a restare inciso del prelievo fiscale (a differenza di quanto avviene per il consumatore finale), posto che a lui:

- a) da un lato è affidato un ruolo di mero temporaneo collettore di quanto addebitato in via di rivalsa, e
- b) dall'altro è riconosciuto il diritto al recupero dell'imposta assolta nell'esercizio di attività d'impresa, arte o professione.

Quanto alle modalità per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA nel caso in cui questa debba essere applicata mediante il meccanismo dell'inversione contabile, di cui all'art. 199,

[21] Punto 31 della sentenza in commento.

[22] Punto 32 della sentenza in commento.

[23] Punto 33 della sentenza in commento.

[24] A tal proposito, la CGUE richiama le seguenti sentenze: sentenza del 15 luglio 2010, *Pannon Gép Centrum*, C 368/09, EU:C:2010:441, punto 37, e sentenza del 26 aprile 2017, *Farkas*, C 564/15, EU:C:2017:302, punto 42 della sentenza in commento.

[25] Punto 32 della sentenza in commento che richiama, a fondamento del principio, i seguenti precedenti giurisprudenziali: sentenza del 22 febbraio 2001, *Abbey National*, C 408/98, EU:C:2001:110, punto 24, e sentenza del 26 aprile 2017, *Farkas*, C 564/15, EU:C:2017:302, punto 43.

par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE, la CGUE ricorda che il soggetto interessato deve esclusivamente attenersi alle formalità previste dall'ordinamento interno del proprio Stato membro, senza che vi sia obbligo di entrare in possesso di una fattura redatta conformemente alle statuizioni della Direttiva n. 2006/112/CE[26].

Tuttavia, deve rilevarsi che, nel caso di specie, la PORR è incorsa in violazioni di distinte previsioni normative ungheresi in materia di IVA, in relazione sia all'acquisto di servizi di costruzione che al conseguente esercizio del diritto alla detrazione. Ciò in quanto le fatture emesse dai fornitori della PORR recavano l'IVA, nonostante si trattasse di operazioni soggette ad imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Più in dettaglio, un tale comportamento ha determinato:

- il mancato rispetto delle norme interne in materia di menzioni obbligatorie da riportare tra i dati delle fatture;
- la corresponsione dell'imposta gravante sulle operazioni dalla PORR ai suoi fornitori, invece che direttamente all'Erario;
- l'esercizio del diritto alla detrazione in relazione ad un importo pari all'IVA assolta in via di rivalsa che, non essendo dovuto, non ha natura di imposta e, conseguentemente, non poteva essere oggetto né di detrazione né di rimborso.

La prima violazione, non incidendo sulla determinazione del tributo, ha natura formale. Al contrario, entrambe le successive violazioni, avendo un'incidenza diretta sull'imposta, hanno natura di violazione sostanziale.

D. Il recupero delle somme indebitamente versate

In un simile contesto si pone, tuttavia, il tema del recupero delle somme versate a seguito dell'errore occorso all'atto dell'emissione delle fatture che certificano le prestazioni di servizi di costruzione.

Tra tali somme rientrano sia quelle corrisposte dall'acquirente al fornitore, a seguito del ricevimento del documento fiscale, sia quelle rimesse da quest'ultimo all'Erario, in sede di liquidazione periodica del tributo dovuto.

Posto che la norma unionale non contiene disposizioni che regolino proceduralmente una simile fattispecie, l'iter da seguire dovrà essere quello stabilito da ciascuno Stato membro in espressione del principio di autonomia, ma, al contempo, nel pieno rispetto dei principi di equivalenza ed effettività. In base a tali ultimi principi, per ciò che qui interessa, è dunque necessario che il protocollo non sia tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'UE.

[26] Si veda in tal senso: sentenza del 26 aprile 2017, *Farkas*, C 564/15, EU:C:2017:302, punto 44 e sentenza del 6 febbraio 2014, *Fatorie*, C 424/12, EU:C:2014:50, punti 32 e 33.

La questione è risolta dalla CGUE in aderenza al proprio consolidato orientamento, in questa sede riconfermato, che muove dalla natura civilistica della fattispecie in esame.

In una simile circostanza, infatti, non v'è dubbio si sia in presenza di un indebito oggettivo.

Pertanto, l'emittente la fattura ha pieno diritto di chiedere alle autorità tributarie il rimborso delle somme erroneamente versate a titolo d'imposta. Parimenti, il destinatario della fattura ha titolo per esercitare nei confronti del fornitore un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito.

In tal modo, il pregiudizio per le parti è eliminato, come pure il rischio di indebito arricchimento per l'Erario.

Il governo ungherese ha confermato l'aderenza dell'ordinamento interno ai principi finora esposti, pertanto, è possibile:

- per la PORR, quale destinatario delle fatture, promuovere, nei confronti dei prestatori dei servizi di costruzione, un'azione di diritto civile di ripetizione dell'indebito;
- per i prestatori dei servizi di costruzione chiedere all'Erario il rimborso delle somme erroneamente versate a titolo di IVA.

Purtuttavia, in sede di udienza, la PORR ha fatto presente che uno dei fornitori dei servizi di costruzione è (o è stato) sottoposto a procedura concorsuale^[27]. Una simile circostanza potrebbe, di fatto, rendere alla PORR impossibile o eccessivamente difficile il recupero delle somme indebitamente corrisposte a detto fornitore.

A giudizio della CGUE, qualora lo stato di insolvenza non permettesse il ristoro delle somme, la PORR dovrebbe poter essere legittimata ad agire nei confronti dell'autorità tributaria. Tuttavia, una simile fattispecie è diversa da quella oggetto della domanda di pronuncia pregiudiziale, pertanto la CGUE si limita a quanto finora esposto.

E. Gli obblighi di verifica preliminare posti a carico dell'Amministrazione tributaria

In ultimo, il giudice unionale risolve negativamente la questione sollevata dal giudice di rinvio in merito alla sussistenza, in capo all'Amministrazione tributaria, di un obbligo preliminare di verifica che le fatture erroneamente emesse siano rettificabili o che l'imposta indebitamente assolta sia recuperabile dalle parti coinvolte. Tale obbligo

^[27] Che il fornitore sia o sia stato oggetto di un "procedimento concorsuale" non risulta noto neppure al giudice unionale. Nel testo della sentenza (cfr. punto 43) sono infatti riportate entrambe le circostanze. La questione non risulta del tutto indifferente ai fini che qui interessano. Invero, qualora l'insolvenza si fosse manifestata solo temporaneamente, è ragionevole ritenere che, sulla base dei principi fin qui esposti, la PORR dovrebbe decadere dal diritto di chiedere il rimborso dell'IVA erroneamente assolta direttamente all'Amministrazione tributaria. Invero, per quanto più sopra argomentato, venendo meno l'eccezione, la PORR dovrebbe poter recuperare l'importo esclusivamente in forza della sua legittimazione a promuovere, nei confronti del prestatore dei servizi di costruzione, un'azione di diritto civile di ripetizione dell'indebito.

sarebbe preliminare rispetto all'atto di eccepire l'indetraibilità dell'imposta irregolarmente assolta in via di rivalsa, a seguito di errore occorso in sede di fatturazione di una operazione per la quale l'ordinamento interno prescrive l'applicazione dell'imposta mediante inversione contabile, ponendo dunque l'obbligo di tassazione in capo al soggetto committente.

Invero, a giudizio della CGUE, seppure le suddette verifiche siano necessarie al fine di accertare che entrambe le parti interessate (emittente e destinatario della fattura, ossia prestatore del servizio e committente dello stesso) siano legittimate a promuovere presso le sedi competenti azioni di ripetizione dell'indebito oggettivo, come meglio argomentato nel paragrafo precedente, tuttavia, ciò non ha, né può – in termini sistematici – assumere rilevanza o avere influenza in relazione all'obbligo dell'Amministrazione tributaria di accertare le violazioni formali e sostanziali che discendono dall'errata fatturazione in parola.

F. Sintesi delle conclusioni della CGUE

In sintesi, alla luce delle motivazioni finora esposte, con la sentenza dell'11 aprile 2019, causa C-691/17 PORR, la CGUE ha avuto occasione di confermare nuovamente il consolidato orientamento giurisprudenziale in relazione all'indetraibilità dell'IVA erroneamente applicata mediante rivalsa, piuttosto che con il meccanismo dell'inversione contabile.

Invero, come risulta dal giudicato, la Direttiva n. 2006/112/CE e i principi unionali di neutralità dell'imposta e di effettività devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che l'Amministrazione tributaria neghi ad un operatore economico il diritto di detrarre l'IVA assolta sull'acquisto di servizi, qualora questi abbia indebitamente corrisposto un ammontare pari a detta imposta al fornitore, invece, di versarlo direttamente all'Erario, come richiesto dalle norme in vigore nell'ordinamento interno, in ragione della natura del servizio acquistato.

Il mancato riconoscimento del diritto alla detrazione nella fattispecie oggetto di analisi è possibile anche qualora l'autorità tributaria non abbia prima:

- appurato se l'emittente la fattura fosse nella possibilità di annullare il pregiudizio arrecato al destinatario della fattura, oltre che a sé stesso, provvedendo a rimborsare a quest'ultimo l'illegittimo importo dell'IVA e attivando un procedimento di "auto-rettifica" per recuperare l'imposta indebitamente versata all'Erario ovvero
- ritenuto di annullare il pregiudizio per le parti, rimborsando essa stessa direttamente al destinatario della fattura l'importo indebitamente versato da questo all'emittente, il quale, a sua volta e altrettanto indebitamente lo ha versato all'Erario.

Tuttavia, in ossequio ai principi di neutralità ed effettività fiscale, la CGUE ha ritenuto, infine, che – qualora il rimborso da parte dell'emittente dell'IVA indebitamente fatturata risulti impossibile o eccessivamente difficile – il destinatario della

fattura ha diritto di agire direttamente nei confronti dell'autorità tributaria per il recupero delle somme.

IV. L'ordinamento nazionale (cenni)

Da quanto finora esposto emerge con ampia chiarezza l'indirizzo della CGUE in relazione alla materia trattata. I giudici non riconoscono, per consolidato orientamento, la sussistenza del diritto alla detraibilità dell'IVA erroneamente applicata in quanto non dovuta. In senso diametralmente opposto si pone il nostro ordinamento nazionale.

Il D.Lgs. del 24 settembre 2015 n. 158, di revisione del sistema sanzionatorio, in attuazione dell'art. 8 della legge^[28] di Delega fiscale^[29] ha introdotto una nuova disciplina sanzionatoria volta a considerare aventi natura formale le violazioni commesse in caso di:

- applicazione dell'IVA in via di rivalsa ove le norme prescrivano il ricorso al meccanismo dell'inversione contabile (art. 6, comma 9-bis1, D.Lgs. n. 471/1997);
- applicazione dell'IVA mediante ricorso al meccanismo dell'inversione contabile ove le norme prescrivano l'applicazione in via di rivalsa (art. 6, comma 9-bis2, D.Lgs. n. 471/1997).

In entrambi i casi, in assenza di un intendimento volto alla realizzazione di frodi IVA in danno alle casse erariali, è prescritta l'applicazione di una sanzione amministrativa fissa^[30] alla quale è solidalmente tenuta la controparte.

La disciplina è nel pieno rispetto del principio unionale di proporzionalità^[31], "conformemente al quale gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione Europea. Tale principio impone la ricerca di un equilibrio tra la misura della sanzione e la gravità della violazione"^[32].

In entrambi i casi, inoltre, per quanto qui interessa, il legislatore nazionale fa salvo per il cessionario o committente il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 ss. D.P.R. n. 633/1972.

Le norme sono entrate in vigore il 1° gennaio 2017, ma trovano applicazione, in ossequio al principio del *favor rei*, anche per le violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015 per le quali non siano stati emessi atti che si sono resi "definitivi" anteriormente al primo gennaio 2016.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito primi chiarimenti in merito alla nuova disciplina con la Circolare dell'11 maggio 2017 n. 16/E in cui ha fatto presente che "i nuovi commi sono coerenti con il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del reverse charge, secondo cui le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta (Ecotrade, cause riunite C-95/07 e 96/07, Idexx, 6 causa C-590/13; Equoland, causa C-272/2013), cui si è sempre uniformata la Corte di Cassazione (Cass. n. 10819/2010; Cass. 20486/2013; Cass. n. 5072/2015; Cass. n. 7576/2015)".

Nulla si dice, invece, in merito alla detraibilità di un'imposta non dovuta. È, dunque, possibile che il legislatore nazionale, eventualmente anche su istanza unionale, sia chiamato a rivedere il proprio indirizzo.

[28] L. dell'11 marzo 2014, n. 23.

[29] Secondo quanto riportato in premessa dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate dell'11 maggio 2017 n. 16/E, l'art. 8 L. dell'11 marzo 2014, n. 231, ha delegato il Governo, tra l'altro, a procedere alla revisione del sistema sanzionatorio amministrativo "al fine di meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti; la possibilità di ridurre le sanzioni per le fattispecie meno gravi o di applicare sanzioni amministrative anziché penali, tenuto anche conto di adeguate soglie di punibilità".

[30] La sanzione amministrativa è compresa fra euro 250 e euro 10'000.

[31] Cfr. *ex multis* CGUE sentenza del 27 settembre 2007, causa C-409/04 *Teleos*; sentenza del 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, *Gabalalfa e a.*; sentenza del 21 febbraio 2006, causa C-255/02 *Halifax*.

[32] ANTONINO IACONO, Violazione del "reverse charge": soluzioni nazionali attuali e future, in: *L'IVA*, n. 1/2016, p. 7. Sul tema si veda, inoltre, LIVIA SALVINI, IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata, in: *Corriere Tributario*, n. 21/2018, p. 1607.