

IVA

Il dietrofront della Cassazione su reverse charge ed obbligo di autofatturazione

di **Luigi Ferrajoli**

Con la recente [sentenza n. 20771 dell'11/09/2013](#), la Sezione V della Corte di Cassazione ribalta il precedente orientamento espresso in materia di **reverse charge** in caso di mancata **autofatturazione**.

A differenza di quanto stabilito in precedenti pronunce, secondo il nuovo indirizzo giurisprudenziale, **l'omessa registrazione e fatturazione di prestazioni di servizi** ricevute da un soggetto straniero integra, da parte della committente italiana, la **violazione di obblighi sostanziali**, con conseguente legittimo recupero dell'IVA da parte dell'Amministrazione finanziaria, senza diritto alla successiva detrazione e con applicazione delle sanzioni che possono giungere sino ad un importo pari all'imposta evasa.

Nel caso in esame, una società aveva impugnato un **avviso di accertamento** con cui era stato recuperato a tassazione l'importo concernente prestazioni ricevute dalla contribuente e fornite dalla sua capogruppo non residente, per le quali la società non aveva proceduto ad **autofatturazione** ed in relazione alle quali, per conseguenza, non sarebbe stato possibile esercitare alcuna **detrazione di IVA**; nel ricorso introduttivo la contribuente aveva sostenuto che l'omessa autofatturazione non incedeva sul debito d'imposta, poiché la trascrizione dei debiti e dei crediti Iva avrebbe comportato un **saldo finale nullo**.

La **Commissione tributaria provinciale** aveva accolto il ricorso, affermando in particolare che l'omissione della contribuente non aveva prodotto **alcun danno fiscale**; la Commissione tributaria regionale del Piemonte aveva confermato la pronuncia di primo grado.

L'Agenzia delle Entrate ha proposto ricorso in Cassazione eccependo tra l'altro che, poiché la contribuente aveva ricevuto **prestazioni di servizi** da un soggetto senza stabile organizzazione in Italia privo di un proprio rappresentante fiscale, gli **obblighi IVA** concernenti le operazioni da esso compiute in Italia si erano trasferiti in capo alla medesima società che aveva ricevuto il servizio, che era tenuta ad emettere autofattura e ad annotarla sia nel registro vendite, sia in quello degli acquisti.

In fatto, la Corte di Cassazione rileva che la società contribuente non solo non aveva provveduto all'**autofatturazione** richiesta dall'**art. 17, comma 3, del D.P.R. 633/1972** (nel testo

all'epoca vigente), annotandola nel **registro delle vendite**, ma non aveva neppure proceduto a contabilizzare il relativo importo nel **registro degli acquisti**.

In diritto la Cassazione, dopo avere esaminato il meccanismo del **reverse charge**, contemplato dall'**art. 21, n. 1, lett. b), della Sesta direttiva** e, nell'ordinamento interno, dall'**art. 17, comma 3, del D.P.R. 633/1972** nel testo vigente *ratione temporis*, evidenzia che l'**autofatturazione** mira a propiziare l'**assunzione dell'obbligo dell'imposta**, al fine di consentire la detrazione del corrispondente importo. Secondo la Cassazione, *“l'annotazione sul libro delle fatture emesse vale in luogo del pagamento dell'imposta in dogana; il debito che ne scaturisce è, però, neutralizzato dall'annotazione nel registro degli acquisti, che equivale all'annotazione della bolletta doganale [...] Le registrazioni, dunque, assolvono senz'altro una funzione sostanziale e non meramente formale; e ciò in quanto, annullandosi a vicenda, comportano che non sorga alcun debito nei confronti dell'amministrazione fiscale”*.

La Suprema Corte giunge quindi alla conclusione che la **violazione degli obblighi di registrazione**, avendo natura sostanziale ed incidendo sia sul versamento del tributo sia sull'azione di accertamento dell'Ufficio, non possa non causare un **danno all'Erario**: di conseguenza è legittimo sia il **recupero dell'imposta** evasa senza possibilità di detrazione, sia l'applicazione della **sanzione**.

E' interessante notare come la pronuncia in commento giunga solo pochi giorni dopo la [**sentenza n. 20486 del 06/09/2013**](#) con la quale la Corte di Cassazione aveva, al contrario, sancito l'**illegittimità dell'avviso di accertamento** notificato ad una società immobiliare italiana che non aveva emesso un'autofattura per la consulenza fornita da una società spagnola; in tale fattispecie la Corte ha stabilito che, nell'ambito di un'**operazione di reverse charge**, l'omessa autofatturazione da parte del contribuente italiano non preclude il **diritto alla detrazione IVA**.

Secondo la precedente pronuncia, nel meccanismo del **reverse charge**, l'inosservanza da parte del contribuente delle formalità prescritte dalla normativa nazionale (quindi dell'obbligo di emettere autofattura) non può privarlo del suo diritto alla detrazione in quanto il **principio di neutralità fiscale** esige che la detrazione IVA a monte sia accordata quando gli **obblighi sostanziali** sono stati soddisfatti anche se tali **obblighi formali** sono omessi dai soggetti passivi.