



- **Art. 60, DPR n. 633/72**
- **Sentenza Corte Giustizia UE 1.7.2021, Causa C-521/19**

*I Giudici comunitari hanno recentemente affrontato la questione dell'IVA collegata all'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria di somme non fatturate dal contribuente.*

*In particolare, secondo i Giudici, al ricorrere di tale situazione le predette somme sono da considerare comprensive dell'IVA, che quindi va scorporata e non aggiunta, salvo il caso in cui lo Stato membro non preveda la possibilità di rivalsa / detrazione dell'imposta.*

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO fisco  
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



**RIPRODUZIONE VIETATA**

In caso di **operazioni fraudolente con ricostruzione induttiva del reddito** del contribuente, gli importi incassati per un'operazione non fatturata / dichiarata, **devono ritenersi comprensivi dell'IVA**.

Ciò **tranne nel caso in cui**, in base al diritto nazionale, il cedente / fornitore abbia la **possibilità di recuperare dall'acquirente / committente** l'imposta riscossa dall'Amministrazione fiscale, **nonostante l'evasione**.

Questo il principio sancito dalla Corte di Giustizia UE, nella sentenza 1.7.2021 C-521/19 avente ad oggetto la legislazione spagnola.

Il caso di specie riguardava una **prestazione di servizi** resa da un **agente artistico** soggetta ad IVA, che era stata occultata all'Amministrazione fiscale **senza che venisse emessa la fattura** e senza che gli importi versati dal cliente e percepiti dal prestatore fossero stati indicati nella dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette.

#### IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-521/19

Un lavoratore autonomo spagnolo che esercitava l'attività di **agente artistico** soggetta ad IVA, **prestava servizi ad un gruppo di imprese**, consistenti nella negoziazione **dell'esibizione di un gruppo di orchestre** con i comitati organizzatori di feste patronali e sagre in Spagna.

Sia i pagamenti effettuati dai comitati per le feste al gruppo di imprese sia i pagamenti effettuati dai singoli gruppi musicali all'agente avvenivano **in contanti e non erano nè fatturati nè dichiarati**.

L'Amministrazione fiscale spagnola contestava che gli importi percepiti dall'agente quale corrispettivo per l'attività di intermediazione **non includevano l'IVA** e che pertanto la **base imponibile dell'imposta sul reddito** relativa a tali anni dovesse essere accertata tenendo conto del totale di detti importi.

L'agente, dopo aver proposto ricorso al Tribunale economico-amministrativo, si è rivolto alla Corte Superiore di Giustizia, sostenendo che l'applicazione a posteriori dell'IVA agli importi che l'Amministrazione fiscale ha considerato redditi è in contrasto con la giurisprudenza nazionale e con quella comunitaria, secondo la quale, qualora l'Amministrazione scopra operazioni, in linea di principio, soggette ad IVA, non dichiarate e non fatturate, l'IVA deve intendersi inclusa nel prezzo convenuto dalle parti.

La Corte Superiore di Giustizia ha così deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia UE la seguente questione pregiudiziale:



*"Se gli articoli 73 e 78 della direttiva [2006/112] alla luce dei principi di neutralità, del divieto di frode fiscale e di abuso di diritto nonché del divieto di distorsione illecita della concorrenza, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale e alla giurisprudenza che la interpreta, secondo la quale, qualora l'amministrazione tributaria scopra operazioni occulte soggette all'imposta sul valore aggiunto non fatturate, l'imposta summenzionata deve ritenersi inclusa nel prezzo concordato dalle parti per tali operazioni. È quindi possibile, nei casi di frode in cui l'operazione è stata occultata all'amministrazione tributaria, considerare, come si può dedurre dalle sentenze del 28 luglio 2016 (causa C 332/15 Astone), del 5 ottobre 2016 (causa C 576/15 Marinova) e del 7 marzo 2018, Dobro, C 159/17, EU:C:2018:161 della Corte, che gli importi consegnati e ricevuti non includono l'IVA, al fine di effettuare l'opportuno accertamento e imporre la corrispondente sanzione".*

#### LA SENTENZA 1.7.2021 C-521/19

I Giudici comunitari rammentano innanzitutto che la determinazione della base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi, ai sensi degli artt. 73 e 78, Direttiva n. 2006/112/CE, **non rientra tra gli strumenti a disposizione degli Stati membri**, al fine di combattere la frode e l'evasione.

Di conseguenza, in caso di frode, gli Stati membri possono adottare un'interpretazione di dette disposizioni diversa da quella che dovrebbe essere adottata in assenza di un comportamento fraudolento.

Inoltre, **indipendentemente dalle sanzioni stabilite dal singolo Stato** membro al fine di reprimere i comportamenti fiscali illegittimi, la legislazione comunitaria prevede che i soggetti passivi che non hanno rispettato le norme di base della Direttiva n. 2006/112/CE in materia di fatturazione, **sopportino le conseguenze del loro comportamento con l'impossibilità di detrarre l'IVA**, anche qualora, dopo un'ispezione fiscale, le operazioni che non hanno dato luogo a fatturazione siano retroattivamente assoggettate ad IVA.

Nel caso di specie, il prestatore di servizi **avrebbe dovuto esercitare la rivalsa dell'IVA e quindi fatturare al cliente le proprie prestazioni** e conseguentemente dichiarare l'imposta all'Amministrazione fiscale, il che gli avrebbe conferito il diritto a detrarre l'imposta. Tuttavia, a causa dell'evasione, le disposizioni nazionali impediscono tale diritto.

In tal caso, compito dell'Autorità fiscale è ripristinare la situazione quale sarebbe stata in assenza di irregolarità mediante una ricostruzione delle operazioni occulte e dei redditi evasi.

Di conseguenza, il **risultato di un'operazione occulta** che avrebbe dovuto dar luogo a fatturazione ed essere dichiarata all'Amministrazione fiscale, deve essere considerato (quando risulta da una ricostruzione da parte dell'Amministrazione nell'ambito di un'ispezione a titolo di imposte dirette) **comprensivo dell'IVA** che ha gravato su detta operazione.

La Corte di Giustizia UE conclude quindi che in caso di **operazioni fraudolente con ricostruzione induttiva del reddito** del contribuente, gli importi percepiti per un'operazione non fatturata e non dichiarata, devono **ritenersi comprensivi di IVA**. Ciò **tranne il caso in cui**, in base al diritto nazionale, il cedente / fornitore abbia la **possibilità di recuperare dall'acquirente / committente l'imposta riscossa** dall'Amministrazione fiscale, nonostante l'evasione.

#### LA DISCIPLINA NAZIONALE

In Italia, la possibilità per il cedente / fornitore di poter **recuperare** dall'acquirente / committente soggetto passivo, l'imposta riscossa dall'Amministrazione fiscale è prevista nell'ultimo comma dell'art. 60, DPR n. 633/72.

Di conseguenza, gli accertamenti induttivi operati dall'Amministrazione dovrebbero considerare il corrispettivo non fatturato e occultato come **non comprensivo dell'IVA**, che andrebbe così calcolata assumendo quale **base imponibile** l'importo riscosso dal fornitore.

Diversa sarebbe la situazione in cui il fornitore, a norma dell'art. 22, DPR n. 633/72, **non avesse l'obbligo di emettere la fattura**. In tal caso il **corrispettivo è da intendersi comprensivo dell'imposta**, e l'IVA va scorporata dall'ammontare percepito.

Sul punto si è espressa anche la Corte di Cassazione, nella sentenza 4.5.2016, n. 8854, affermando che il regime dell'IVA è



*“volto a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'imposta dovuta o versata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, al fine di garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, **di per sé soggette all'IVA**. Il che significa che **qualora l'IVA non sia stata applicata, essa non può essere scorporata**”.*

Nella successiva sentenza 23.11.2020, n. 26554, la stessa Corte, richiamando la sentenza della Corte di Giustizia UE 7.11.2013, cause riunite C-249/12 e C-250/12, ha precisato che:



*“il prezzo pattuito deve ritenersi già comprensivo dell'IVA solo «nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dall'acquirente l'IVA riscossa dall'amministrazione tributaria»”*

facoltà che, come sopra accennato, nell'ordinamento nazionale è riconosciuta dal citato art. 60, a decorrere dal 24.1.2012 per effetto della modifica introdotta dal DL n. 1/2012.

La giurisprudenza nazionale pertanto è oggi perfettamente in linea con l'interpretazione confermata dalla sentenza in oggetto.

■