

## La detrazione dell'IVA spetta (non sempre) nonostante la mancata registrazione delle fatture di acquisto

di **Fabio Falcone**

### L'approfondimento

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 16910/2020, ha affermato che il principio di neutralità dell'IVA esige che il diritto alla detrazione debba essere riconosciuto quando ne siano soddisfatti i requisiti sostanziali anche in assenza di taluni requisiti formali, salvo che l'inosservanza di tali requisiti formali determini l'impossibilità di fornire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali. Ne consegue che, laddove non vengano mosse contestazioni circa la condotta fraudolenta del soggetto passivo accertato o verificato, al contribuente sottoposto a controllo sarà sufficiente dimostrare la ricorrenza dei requisiti sostanziali per porre rimedio al mancato assolvimento degli obblighi di natura formale, includendo tra questi anche quello dichiarativo.

#### Riferimenti

Cass., sentenza 11 agosto 2020, n. 16910  
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 55

La Corte di cassazione, con la sentenza 11 agosto 2020, n. 16910, ha affermato che il principio della neutralità dell'IVA, come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in particolare dalla sentenza 7 marzo 2018, *Dobre*, causa C-159/17 (1), esige che il diritto alla detrazione venga riconosciuto laddove risultino soddisfatti i requisiti sostanziali richiesti a tal fine, a ciò non ostando il fatto che taluni adempimenti di carattere formale siano stati disattesi; tuttavia, una diversa soluzione può imporsi qualora l'inosservanza degli adempimenti di carattere formale abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei citati requisiti sostanziali.

A ben vedere, i giudici di vertice hanno "ridimensionato" l'obbligo della registrazione delle fatture d'acquisto, di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, definendolo un onere di natura formale non imprescindibile al fine di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, purché il soggetto passivo inadempiente riesca, in altro modo, a dimostrare che le fatture non registrate attengono ad acquisti assolti nell'esercizio della propria attività economica, e siano a questa afferenti.

La decisione è senz'altro apprezzabile, ponendosi nel solco "sostanzialistico" da tempo tracciato dalla Corte di Giustizia (2).

Peraltro, dall'esame della sentenza in oggetto, tenuto conto delle indicazioni provenienti dalla Corte lussemburghese, appare lecito sostenere che, in assenza di contestazioni riguardanti presunte condotte fraudolente, l'Amministrazione finanziaria, una volta accertata la ricorrenza dei requisiti sostanziali richiesti ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, deve ritenersi "obbligata" ad ammettere e riconoscere detto diritto.

Difatti, il principio della prevalenza della sostanza sulla forma trova un preciso limite nell'atteggiamento frodatario del contribuente (3), in presenza del quale

**Fabio Falcone** - *Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo*

#### Note:

(1) Per un commento sulla sentenza in richiamo si veda G. Liberatore, "Le omissioni formali se rilevanti e ripetute inibiscono la detrazione IVA", in *L'IVA*, n. 5/2018, pag. 7.

(2) In questo senso si veda CGE, sentenza del 12 settembre 2018, *Gamesa*, causa C-69/17, con commento di A. Purpura, "Ammissibile la detrazione IVA ove sussistano i requisiti sostanziali previsti dalla Direttiva", in *Corr. Trib.*, n. 43/2018, pag. 3310, nonché M. Peirola, "Detrazione IVA ammessa con codice identificativo cancellato", in *il fisco*, n. 38/2018, pagg. 1-3665.

(3) Così P. Centore, "La dichiarazione IVA con efficacia formale e sostanziale", in *Corr. Trib.*, n. 41/2016, pag. 3132.

la Corte di Giustizia ha precisato che gli Stati membri sono autorizzati a ricondurre la decadenza dal diritto al credito IVA al mancato rispetto degli adempimenti di natura formale (4).

Ne consegue che, in assenza di contestazioni di sifatto genere (ossia, laddove non vengano mosse contestazioni circa la condotta fraudolenta del soggetto passivo accertato o verificato), al contribuente sottoposto a controllo sarà sufficiente dimostrare la ricorrenza dei requisiti sostanziali per porre rimedio al mancato assolvimento degli obblighi di natura formale, includendo tra questi anche quello dichiarativo.

## La vicenda giudiziaria

La controversia sulla quale si sono pronunciati i giudici di legittimità riguarda un'associazione sportiva dilettantistica nei cui confronti era stato emesso un atto di accertamento con il quale, per l'anno di imposta 2005, era stato disconosciuto il regime agevolato di cui alla Legge n. 398/1981, in quanto l'associazione sportiva in questione era stata considerata una società di fatto, operante come un normale ente commerciale, i cui utili, di conseguenza, dovevano essere sottoposti a tassazione secondo le regole ordinarie.

Corollario di detta contestazione risultava il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte dal contribuente accertato, attesa la mancata istituzione dei registri IVA (registri che l'associazione sportiva avrebbe dovuto adottare, non avendo i requisiti per accedere al regime fiscale di cui alla Legge n. 398/1991).

L'associazione sportiva impugnava l'accertamento, lamentando, tra l'altro, l'illegittimo disconoscimento del diritto alla detrazione, in quanto basato su un requisito di carattere meramente formale, non tale da giustificare un simile disconoscimento, giustificabile solo per l'assenza dei requisiti sostanziali a tal fine previsti dalla normativa di riferimento.

Tale tesi è stata accolta dalla Corte di cassazione, la quale, nell'occasione, ha evidenziato che secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia il diritto alla detrazione viene meno solamente in assenza dei requisiti di natura sostanziale; cosicché, il mancato assolvimento degli adempimenti formali potrà giustificare il disconoscimento del diritto alla detrazione solamente laddove e qualora detta omissione renda impossibile provare il rispetto dei citati requisiti sostanziali.

Secondo i giudici di vertice, il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione. "Il diniego del diritto a detrazione – hanno affermato i giudici di legittimità - dipende infatti più dalla mancanza delle informazioni necessarie ad accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali che dall'inosservanza di un requisito formale (v., in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2014, *Laboratories Italia*, C-590/13, punti 44 e 45)".

Alla luce di quanto appena riportato, i giudici di vertice hanno concluso sul punto in esame stabilendo il seguente principio di diritto: "Il principio della neutralità dell'IVA come interpretato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, in particolare dalla sentenza 7 marzo 2018, *Dobre*, C-159/17, esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quando anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo, ma una diversa soluzione può imporsi qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali".

Come detto, il principio in richiamo, di per sé, appare ineccepibile, essendo, del resto, la giurisprudenza comunitaria pacificamente orientata a favore del riconoscimento del diritto alla detrazione, una volta dimostrata la ricorrenza dei presupposti sostanziali (5), i

### Note:

(4) In questi termini si veda CGE, sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, causa C-332/15.

(5) I requisiti sostanziali sono indicati dall'art. 168, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE, con riferimento al quale la giurisprudenza unionale (sentenza 19 ottobre 2017, *Paper Consult*, causa C-101/16) ha precisato che l'esercizio della detrazione presuppone, da un lato, che l'interessato sia un "soggetto passivo" ai sensi dell'art. 9 della Direttiva e, dall'altro, che i beni/servizi acquistati siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta e che, a monte, detti beni/beni siano forniti da un altro soggetto passivo. Per quanto poi attiene alle modalità mediante le quali esercitare il diritto alla detrazione, l'art. 178, lett. a), della Direttiva 2006/112/CE esige che il soggetto passivo sia in possesso di una fattura emessa in conformità agli artt. da 220 a 236 e agli artt. da 238 a 240 della stessa Direttiva (cfr. M. Peirola, *Detrazione IVA ammessa con codice identificativo cancellato*, cit.).

# Detrazioni

quali rilevano anche nell'ipotesi in cui alcuni adempimenti formali risultino essere stati omessi.

Appare tuttavia lecito domandarsi quale sarebbe stato l'esito del contenzioso laddove l'Amministrazione finanziaria avesse disconosciuto il diritto alla detrazione non tanto a causa del mero inadempimento di carattere formale, vale a dire la mancata istituzione dei registri IVA (e quindi la mancata registrazione delle fatture passive), bensì in considerazione della condotta - generalmente intesa - del contribuente accertato, lamentando, cioè, che quest'ultimo avesse indebitamente assunto la qualifica di associazione sportiva dilettantistica, al solo fine di usufruire, illegittimamente, delle agevolazioni ai fini IVA segnatamente recate dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, il quale, in base al combinato disposto dei commi 4 e 7, considera irrilevanti (ai fini IVA) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli associati in conformità alle finalità istituzionali, quando anche venga richiesto il pagamento di un corrispettivo specifico.

Con ogni probabilità, in una circostanza del genere l'onere difensivo del contribuente sarebbe risultato più complesso, sebbene appare difficile immaginare un differente esito del giudizio, che sarebbe stato dunque comunque favorevole.

## La rilevanza sostanziale del requisito formale

Autorevole dottrina (6), commentando la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 17757 dell'8 settembre 2016 (7), secondo la quale l'inadempimento dichiarativo non risulta preclusivo del riconoscimento del diritto di credito (e di rimborso) dell'IVA, a condizione che il contribuente sia in grado di dimostrarne, anche in giudizio, la ricorrenza dei presupposti sostanziali (8), ha opportunamente e correttamente evidenziato che quanto stabilito

### OSSERVAZIONI

Appare lecito sostenere che, ai fini IVA, laddove si afferma che la sostanza prevale sulla forma, occorre sempre tenere in debita considerazione il fatto che tale principio va valutato e considerato caso per caso, atteso che al cospetto di fenomeni fraudolenti il meccanismo impositivo dell'IVA reagisce tramutando l'adempimento formale in requisito di carattere sostanziale, dalla cui assenza ben può far derivare il disconoscimento *in toto* del diritto alla detrazione dell'IVA.

dalle Sezioni Unite della Cassazione va confrontato e completato con le indicazioni offerte dalla Corte di Giustizia nella sentenza resa nella causa C-332/15 (sentenza Astone), secondo cui le omissioni contabili e, fra esse, la dichiarazione IVA, hanno rilevanza ai fini della decadenza del diritto di credito, qualora siano inserite in un quadro frodatario imputabile al contribuente.

Segnatamente, al punto 44 della sentenza in richiamo (9) la Corte di Giustizia ha precisato che

### Note:

(6) P. Centore, *La dichiarazione IVA con efficacia formale e sostanziale*, cit.

(7) In tale circostanza i giudici di vertice, risolvendo un contrasto giurisprudenziale formatosi sulla questione, hanno stabilito che la neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale per il periodo di maturazione, l'eccedenza d'imposta, che risulti da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e sia dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto, va riconosciuta dal giudice tributario se il contribuente abbia rispettato tutti i requisiti sostanziali per la detrazione, sicché, in tal caso, nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal Fisco a seguito di controllo formale automatizzato non può essere negato il diritto alla detrazione se sia dimostrato in concreto, ovvero non sia controverso, che si tratti di acquisti compiuti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati ad IVA e finalizzati a operazioni imponibili. Sulla sentenza in richiamo si veda altresì G. Confente - N. Gentina, "La dichiarazione omessa non impedisce il diritto alla detrazione", in *il fisco*, n. 38/2016, pagg. 1-3685).

(8) Segnatamente, nella sentenza in richiamo, tra l'altro, si è affermato quanto segue: "Nel complesso normativo e nel formante giurisprudenziale dell'UE emerge, dunque, che il fatto costitutivo del rapporto tributario col Fisco nazionale è ravvisato dalla effettività e liceità dell'operazione, mentre obblighi di registrazione, dichiarazione e consimili hanno una diversa funzione meramente illustrativa e riepilogativa dei dati contabili, finalizzata ad agevolare i controlli dell'Amministrazione finanziaria per l'esatta riscossione dell'imposta. L'esercizio del diritto di detrazione dell'eccedenza IVA, che deve essere tutelato in modo sostanziale ed effettivo, va dunque riconosciuto a fronte di una reale operazione sottostante, la cui prova certa può essere acquisita dai dati risultanti dalle fatture o da altro documento equivalente, come, ad esempio, la documentazione contabile, essendo, invece, a tal fine poco rilevante l'osservanza degli obblighi dichiarativi".

(9) La vicenda decisa dalla Corte di Giustizia con la sentenza resa nella causa C-332/15 trae origine dal rinvio pregiudiziale disposto dal giudice penale presso il Tribunale di Treviso, nell'ambito di un

(segue)

“il diritto a detrazione previsto agli articoli da 167 a 192 della Direttiva IVA, che è inteso a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA, non può, di massima, essere soggetto a limitazioni e va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte”. Talché (punto 49) “il principio fondamentale della neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'IVA pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo (sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, causa C-284/11, EU:C:2012:458, punto 62 e la giurisprudenza ivi citata, e del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, causa C-183/14, EU:C:2015:454, punto 58 e la giurisprudenza ivi citata)”.

Ciò posto, la Corte, ai successivi punti 46 e 47, ha tuttavia aggiunto che “una diversa soluzione può imporsi qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali (sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, causa C-284/11, EU:C:2012:458, punto 71, e dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratoires Italia, causa C-590/13, EU:C:2014:2429, punto 39 e la giurisprudenza ivi citata). A tal riguardo, si deve precisare che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti nel Capo 1 del Titolo X della Direttiva IVA, intitolato ‘Origine e portata del diritto a detrazione’, mentre i requisiti formali del suddetto diritto disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (v., in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratoires Italia, causa C-590/13, EU:C: 014:2429, punti 41 e 42 e la giurisprudenza ivi citata)”.

Al punto 56 la Corte lussemburghese ha quindi precisato che “l'omessa presentazione della dichiarazione IVA, così come la mancata tenuta di una contabilità, che permetterebbero l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, nonché l'omessa

registrazione delle fatture emesse e pagate, sono idonee ad impedire l'esatta riscossione dell'imposta e sono dunque atte a compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'IVA. Pertanto, il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare simili violazioni alla stregua di un'evasione fiscale e di negare, in tal caso, il beneficio del diritto a detrazione (v., per analogia, sentenza del 7 dicembre 2010, R., causa C-285/09, EU:C:2010:742, punti 48 e 49)”. Cosciché (punto 58 della sentenza in richiamo) “il diniego del diritto a detrazione in circostanze che denotano l'esistenza di un'evasione fiscale da parte di un soggetto passivo che pretende di beneficiare di tale diritto non può essere considerato contrario al principio di neutralità fiscale, in quanto quest'ultimo non può essere validamente invocato da un soggetto passivo

#### Note:

(continua nota 9)

procedimento penale a carico di soggetto imputato del reato di cui all'art. 5 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, per aver omesso la presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2010 con una imposta evasa oltre la relativa soglia di punibilità. Dalla ricostruzione dei fatti risulta che, nel corso di una verifica eseguita dalla Guardia di finanza, il contribuente non era stato in grado di esibire le scritture contabili, ivi compreso il registro IVA, e, con riferimento all'anno 2010, aveva emesso fatture attive, omettendone tuttavia la registrazione, così come omessa risultava la dichiarazione annuale. Durante il giudizio, onde ricondurre il debito IVA al di sotto della soglia di punibilità, il contribuente aveva prodotto alcune fatture passive, che, sebbene non registrate, erano state tuttavia pagate, chiedendo, di conseguenza, che venisse riconosciuto il credito dell'IVA ivi esposta, a scomputo dell'IVA a debito, con conseguente assoluzione per mancato superamento della soglia di punibilità. Il Tribunale di Treviso ha deciso di sottoporre la questione alla CGE, chiedendole, in particolar modo, di esprimersi sui seguenti quesiti:

“1) Se le disposizioni della Direttiva IVA, come interpretate dalla giurisprudenza dell'Unione richiamata [nella motivazione dell'ordinanza di rinvio], ostino all'esistenza di norme nazionali degli Stati membri - come quelle [citate nell'ordinanza di rinvio] e vigenti in Italia (art. 19 del Decreto n. 633) - che escludono, anche sotto il profilo penale, la possibilità di esercitare il diritto di detrazione se non sono state presentate le dichiarazioni IVA e, in particolare, la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto;

2) se le disposizioni della Direttiva IVA, come interpretate dalla giurisprudenza dell'Unione richiamata [nella motivazione dell'ordinanza di rinvio], ostino all'esistenza di norme nazionali degli Stati membri - come quelle [citate nell'ordinanza di rinvio] e vigenti in Italia (artt. 25 e 39 del Decreto n. 633) - che escludono, anche sotto il profilo penale, la possibilità di tenere conto, ai fini della detrazione dell'IVA, di fatture passive che il soggetto non ha in alcun modo registrato”.

# Detrazioni

che abbia partecipato intenzionalmente ad un'evasione fiscale siffatta mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA (v., per analogia, sentenza del 7 dicembre 2010, R., causa C-285/09, EU:C:2010:742, punti 51 e 54, nonché, in tal senso, sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti e a., causa C-131/13, causa C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 48)".

Stando dunque alle indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Astone*, risulta che la prevalenza della sostanza sulla forma trova un preciso limite, individuato nell'atteggiamento frodatario del contribuente, con una conferma attualizzata di un principio che la Corte Europea ha già prima d'ora enunciato (10), proprio in relazione al delicato equilibrio fra diritto di detrazione (e di rimborso) e tutela degli interessi dell'Erario (11).

Ebbene, essendo questo l'insegnamento della Corte di Giustizia, appare lecito sostenere che nel caso analizzato dalla sentenza in commento l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto se non altro tentare di giustificare il disconoscimento della detrazione dell'IVA non già a causa del mero inadempimento formale, bensì in considerazione del fatto che tale inadempimento fosse comunque riconducibile ad una condotta consapevolmente tesa a non assoggettare ad IVA operazioni tuttavia imponibili, con compromissione della corretta applicazione del relativo sistema d'imposta.

Stando infatti a quanto riportato nella sentenza in commento (12), sembrerebbe che dagli atti di causa fosse emerso il fatto che l'associazione sportiva ricorrente era tale solo da un punto di vista prettamente formale, ma, nella sostanza, la stessa aveva operato alla stregua di un normale imprenditore, il quale aveva assunto la qualifica di associazione sportiva dilettantistica al solo scopo di usufruire di agevolazioni fiscali ad esso non spettanti.

Come noto, infatti, le associazioni sportive dilettantistiche, oltre ad essere esonerate dall'applicazione dell'IVA sulle prestazioni effettuate nei confronti degli associati, purché riconducibili agli scopi istituzionali (ai sensi dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972), laddove optino per il regime fiscale di cui alla Legge n. 398/1991 risultano altresì esonerate dall'obbligo della tenuta delle scritture contabili, dall'obbligo di fatturazione e di registrazione, tranne che per le sponsorizzazioni o per la cessione o

concessione di diritti radiotelevisivi, dall'obbligo di emissione degli scontrini e ricevute fiscali, dall'obbligo della dichiarazione ai fini IVA.

Pertanto, laddove taluni decidano di assumere siffatta veste giuridica nella consapevolezza di non aver dato vita a un'associazione senza scopo di lucro, bensì a un soggetto che invece mira al conseguimento di un utile, operando, di fatto, come un qualsiasi imprenditore, gli inadempimenti riguardanti l'IVA possono essere letti e intesi come funzionali al più complesso tentativo di omettere il pagamento dell'effettivo debito d'imposta, con compromissione del buon funzionamento del relativo meccanismo impositivo.

Interpretando la fattispecie in esame in questa maniera, l'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto collegare il disconoscimento della detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti al mancato assolvimento degli obblighi di carattere formale, i quali avrebbero assunto il ruolo e la funzione di deterrente (13), utile a prevenire condotte evasive o comunque tali da compromettere il corretto e fisiologico funzionamento del meccanismo dell'IVA, proprio perché dalla loro omissione sarebbe derivata la perdita del diritto alla detrazione, nonostante la ricorrenza dei requisiti sostanziali, atteso che, in questo caso, l'inadempimento sarebbe stato riferito ad una condotta complessivamente tesa a non far emergere l'effettivo debito d'imposta, usufruendo indebitamente di agevolazioni spettanti unicamente a soggetti effettivamente e, quindi, naturalmente privi di scopo di lucro.

## Note:

(10) Si veda CGE, sentenze 27 settembre 2007, *Teleos*, causa C-409/04, A. Collée, causa C-146/05 e *Twoh International*, C-184/05, per le quali cfr. P. Centore, "Forma e sostanza nelle frodi IVA", in *Corr. Trib.*, n. 43/2007, pag. 3515.

(11) Così P. Centore, *La dichiarazione IVA con efficacia formale e sostanziale*, cit.

(12) Nel riassumere la vicenda agli atti i giudici di vertice hanno tra l'altro rappresentato quanto segue "La CTR riteneva invece non sussistessero i presupposti per la qualifica di associazione sportiva dilettantistica e confermava la riqualificazione della (omissis) in società di fatto operata dall'avviso di accertamento, in quanto i fruitori dei servizi resi non erano esclusivamente soci e, per accedere agli stessi, venivano pagate somme rapportate alla frequenza o ai servizi indipendentemente dalla qualifica di associato".

(13) In questo senso si veda CGE, sentenza del 7 dicembre 2010, causa C-285/09, punto 50.

Tale contestazione sarebbe risultata ancor più incisiva laddove l'imposta evasa avesse superato la soglia di punibilità prevista dall'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000, in caso di omessa dichiarazione (14).

Una simile contestazione, come detto, avrebbe implicato un onere difensivo evidentemente più complesso, attraverso il quale, tuttavia, la ricorrente avrebbe comunque potuto ottenere il riconoscimento del diritto alla detrazione, e quindi l'esito positivo del relativo giudizio.

La Corte di Giustizia, infatti, ha individuato nell'atteggiamento frodatario il limite alla possibilità di "sanare" eventuali inadempimenti formali, mantenendo fermo il (sostanziale) diritto alla detrazione dell'IVA, esprimendosi nell'ambito di vicende giudiziarie nelle quali il mancato assolvimento degli obblighi contabili è parso precipuamente mirato ad impedire o comunque a ostacolare la ricostruzione della posizione fiscale e quindi del tributo effettivamente dovuto (15).

Si tratta, pertanto, di ipotesi in cui le omissioni di carattere formale sono risultate (16) gravi in quanto strettamente connesse ad evidenti tentativi di frodare il fisco.

Tale gravità, tuttavia, non appare rinvenibile nel caso in esame, o, comunque, più in generale, delle associazioni sportive dilettantistiche.

Difatti, detti soggetti, anche qualora abbiano indebitamente adottato il regime agevolato di cui alla Legge n. 398/1991, risultano solitamente in grado di consentire l'agevole ricostruzione della propria effettiva posizione fiscale, in quanto la relativa documentazione fiscale, seppur nelle forme più elastiche previste dalla Legge n. 398/1991, risulta comunque puntualmente ed utilmente conservata e, per quel che più conta, di facile consultazione da parte del Fisco.

Ecco perché, anche a fronte di una contestazione maggiormente invasiva e, se vogliamo, più aderente alle argomentazioni provenienti dalla Corte di Giustizia, un'associazione sportiva dilettantistica risulterà comunque in grado di ottenere il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sui propri acquisti, ben potendo dimostrare ed argomentare che la mancata registrazione, ovvero, l'omessa dichiarazione, non rivestono un peso tale da giustificare addirittura il disconoscimento del principio della neutralità, su cui si fonda il sistema impositivo dell'IVA.

In fin dei conti, in un caso del genere l'associazione sportiva dilettantistica potrà pur sempre far valere il rispetto degli adempimenti formali previsti dalla Legge n. 398/1991, ovvero, il fatto che, pur non avendo istituito i registri IVA, e pur non avendo presentato la dichiarazione IVA, ha compiutamente conservato tutta la documentazione utile e necessaria a delineare la propria effettiva posizione fiscale, così dimostrando che l'inadempimento formale non può essere considerato alla stregua di una evasione fiscale.

Ciò posto, resta il fatto che, nel caso in esame, laddove la contestazione erariale fosse stata posta nei termini retro rappresentati, avrebbe inevitabilmente imposto un onere difensivo più complesso, atteso che la ricorrente non avrebbe dovuto solamente dimostrare la sussistenza dei requisiti sostanziali ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, ma avrebbe dovuto altresì adeguatamente avvalorare l'assunto secondo cui gli inadempimenti formali non dovevano essere letti alla stregua di una evasione fiscale in grado di mettere a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA; e, in tal senso, la corretta tenuta della documentazione fiscale, di cui si è accennato in precedenza, sicuramente avrebbe avuto un ruolo fondamentale e imprescindibile.

## Osservazioni conclusive

Alla luce di quanto argomentato appare lecito sostenere che, ai fini IVA, laddove si afferma che la sostanza prevale sulla forma, occorre sempre tenere in debita considerazione il fatto che tale principio va valutato e considerato caso per caso, atteso che al cospetto di fenomeni fraudolenti il meccanismo impositivo dell'IVA reagisce tramutando

### Note:

(14) Solitamente, le associazioni sportive dilettantistiche che optano per le agevolazioni di cui alla Legge n. 398/1991 non provvedono alla presentazione della dichiarazione IVA, essendovi esonerate; cosicché, in caso di contestazione riguardo ai requisiti richiesti per l'applicazione dell'agevolazione fiscale in richiamo, tra le varie contestazioni vi è anche quella relativa alla mancata presentazione della dichiarazione ai fini IVA, che può comportare anche la conseguente denuncia di reato, laddove il debito non dichiarato ecceda la soglia di punibilità.

(15) Ad esempio, nel caso Astone al contribuente era stata contestata la mancata esibizione, nel corso della verifica della Guardia di Finanza, delle scritture contabili obbligatorie, cui aveva fatto seguito anche la mancata presentazione della dichiarazione prevista *ex lege*.

(16) O comunque apparivano tali.

# Detrazioni

---

l'adempimento formale in requisito di carattere sostanziale, dalla cui assenza può far derivare il disconoscimento *in toto* del diritto alla detrazione dell'IVA.

Tale circostanza può avere delle gravi ripercussioni in ambito penale, atteso che in tal caso il soggetto imputato potrebbe incontrare grosse difficoltà ad abbattere il debito d'imposta, fino a ricondurlo al di sotto della soglia di punibilità, in quanto la condotta fraudolenta renderebbe il debito ad esso effettivamente e "tecnicamente" riferibile quello derivante dalla sola IVA a debito (ossia, l'IVA addebitata in rivalsa sulle fatture), risultandogli preclusa la possibilità di neutralizzare tale posta debitoria con quella creditoria riguardante l'IVA eventualmente assolta sugli acquisti, in quanto la (ad esempio) mancata registrazione, ovvero, la mancata

dichiarazione risulterebbero in questo caso inadempimenti così gravi da compromettere il diritto ad utilizzare a proprio favore l'IVA versata sugli acquisti.

Per cui è lecito affermare che l'inadempimento è formale e quindi non tale da compromettere il riconoscimento del diritto alla detrazione, se ricorrono i presupposti sostanziali a tal fine richiesti, a condizione che lo stesso non venga commesso nell'ambito di una più complessa condotta fraudolenta, poiché, a quel punto, l'inadempimento può risultare non più meramente formale, tramutandosi in presupposto sostanziale (in quanto strettamente funzionale alla condotta fraudolenta posta in essere), dalla cui assenza far conseguire il disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti.