

13 marzo 2024

Corte di Giustizia dell'Unione Europea (Causa C-341/22): le norme IVA vigenti in materia di società non operative violano il diritto dell'Unione Europea nel limitare il diritto alla detrazione

1. Il caso e la disciplina IVA domestica in materia di società di comodo

La causa in commento, sottoposta all'attenzione della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ("CGUE" o "Corte") a seguito del rinvio pregiudiziale operato dalla Corte di Cassazione nel maggio 2022¹, ha avuto per oggetto la vicenda di una società agricola cui l'Agenzia delle Entrate ("AdE") aveva negato la possibilità di detrarre l'IVA assolta sugli acquisti effettuati nel 2009, avendo tale società realizzato operazioni rilevanti IVA per importi inferiori alle soglie di cui all'art. 30, L. 724/94 (cosiddette società non operative) per tre periodi d'imposta consecutivi (2006, 2007 e 2008), non superando così il c.d. test di operatività².

In materia di società non operative, il comma 4 dell'art. 30, della L. 724/94 pone in capo alle società di comodo una serie di preclusioni in materia IVA, ed in particolare vieta:

- i) il rimborso del credito IVA, la sua compensazione tramite modello F24, nonché la possibile cessione del credito stesso a terzi;
- ii) la compensazione del credito con il debito IVA maturato in base alle successive liquidazioni periodiche.

2. I quesiti del giudice nazionale

La Corte di Cassazione nell'ordinanza con cui ha disposto il rinvio pregiudiziale, aveva sottolineato la necessità di verificare la compatibilità del richiamato art. 30 con il diritto UE (e più nello specifico con la direttiva 112/2006/CE, c.d. "Direttiva IVA"), con riguardo a tre macro-temi:

- i) **nozione di soggetto passivo**³: il giudice del rinvio si è, cioè, chiesto se la qualità di soggetto passivo e, di conseguenza, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, potessero essere negati a una società che effettua operazioni rilevanti ai fini dell'IVA senza tuttavia raggiungere la soglia di reddito prevista dalla normativa italiana in materia di società di comodo;
- ii) **art. 167, Direttiva IVA e principi generali di neutralità dell'IVA e proporzionalità**⁴: in breve, la Cassazione

¹ Cfr. Ordinanza n. 16091, depositata il 19 maggio 2022, Corte di Cassazione.

² In particolare, la questione pregiudiziale era stata sollevata dalla Cassazione nelle more del contenzioso avviato da Feudi di San Gregorio Aziende Agricole S.p.A. ("Società") al fine di ottenere l'annullamento dell'avviso di accertamento con cui AdE aveva disconosciuto la detrazione del credito IVA della Società per un importo di 42.108 euro nell'annualità 2009, avendola considerata una società non operativa per il mancato superamento del richiamato test di operatività.

³ Trattasi della nozione recata nell'art. 9, par. 1, della direttiva 2006/112/CE.

⁴ In specie, la Cassazione nella sua ordinanza ha ricordato che, sebbene la lotta contro frodi, evasione fiscale ed eventuali abusi di diritto costituisca un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, le misure adottate dagli Stati membri non devono tuttavia eccedere quanto necessario per raggiungere tale obiettivo e, in particolare, non possono essere utilizzate in modo tale da mettere sistematicamente in discussione il principio di neutralità dell'IVA.

si è interrogata in ordine ad una possibile ingiustificata limitazione del diritto alla detrazione dell'imposta;

- iii) **tutela della certezza del diritto e del legittimo affidamento:** le limitazioni alla detrazione dell'IVA previste dal legislatore italiano per le società non operative potrebbero violare tali principi⁵.

3. La posizione della CGUE

La CGUE, con la sentenza in commento, ha sostanzialmente condiviso la linea interpretativa della Corte di Cassazione su tutte le questioni sollevate con l'ordinanza di rinvio.

In specie, con riguardo al primo punto, in tema di soggettività passiva, i giudici unionali hanno osservato che la normativa IVA comunitaria⁶ definisce come soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati di detta attività. Per l'effetto, hanno ribadito il principio per cui la qualifica di soggetto passivo non può essere subordinata alla condizione che un soggetto effettui una certa soglia di volume di operazioni rilevanti ai fini IVA⁷.

Con riferimento al diritto alla detrazione dell'IVA (punto ritenuto assorbente anche del terzo⁸), la CGUE ha sottolineato che tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo di funzionamento dell'imposta e che in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni⁹. Ha poi specificato che nessuna disposizione della direttiva IVA subordina il diritto alla detrazione alla circostanza che l'importo delle operazioni soggette a imposta, effettuate da un soggetto passivo durante un determinato periodo, raggiungano una certa soglia¹⁰, essendo sufficiente che si instauri un legame diretto o indiretto tra il diritto alla detrazione operata e il prezzo praticato alle operazioni a valle. Inoltre, la normativa sulle società non operative - costituendo una presunzione generale di evasione e di abuso - non può giustificare un provvedimento che pregiudichi gli obiettivi di neutralità dell'imposta perseguiti dalla normativa europea.

In conclusione, la sentenza in commento dichiara incompatibile la normativa delle società non operative con il diritto UE e per l'effetto rende illegittima¹¹ – quantomeno limitatamente alle parti censurate – la disciplina italiana delle società non operative in materia di IVA.

Da un punto di vista pratico, in assenza di un intervento legislativo e di specifici chiarimenti, la sentenza in discussione non dovrebbe avere effetti immediati sulle procedure di rimborso in essere o le compensazioni.

Si auspica pertanto una riforma tempestiva della materia che possa evitare la genesi di contenziosi. Si ricorda

⁵ La Cassazione, più in dettaglio, nella sua ordinanza ha osservato che tale violazione potrebbe configurarsi in considerazione del fatto che un soggetto passivo, quando effettua un'operazione economica, rischi di non sapere con certezza se detta operazione possa dare diritto alla detrazione o al rimborso dell'IVA, poiché l'esercizio di tali diritti sarà subordinato alla condizione che il medesimo abbia ottenuto un livello di ricavi superiore alla soglia prevista dalla normativa italiana di cui trattasi nel corso di un determinato periodo d'imposta.

⁶ i.e. art. 9, Direttiva IVA.

⁷ Cfr. paragrafi da 20 a 25, Sentenza 7 marzo 2024, Causa C-341/22.

⁸ Cfr. paragrafo 44, Sentenza 7 marzo 2024, Causa C-341/22.

⁹ Cfr. paragrafo 27, Sentenza 7 marzo 2024, Causa C-341/22.

¹⁰ Cfr. paragrafo 31, Sentenza 7 marzo 2024, Causa C-341/22.

¹¹ Invero, vale la pena notare che l'Avvocato Generale, nelle sue conclusioni rassegnate il 28 settembre 2023, aveva ritenuto che l'art. 30, comma 4-bis (il quale prevede la possibilità di chiederne all'amministrazione finanziaria la disapplicazione della disciplina sulle società non operative in presenza di oggettive situazioni che abbiano reso impossibile il raggiungimento dei valori stimati dalla legge) nel caso di specie potesse costituire garanzia adeguata a tutelare i diritti del contribuente. La presa di posizione della Corte ha dunque implicitamente ritenuto tali motivazioni non idonee né sufficienti a superare l'incompatibilità con la direttiva IVA.

che già la Legge-delega per la riforma fiscale approvata ad agosto 2023 prevedeva modifiche alla normativa sulle società non operative¹², che alla luce della sentenza *de qua* si rendono ancor più necessarie ed urgenti.

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.
Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.
Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:

**Fabio Chiarenza
Partner**

Responsabile Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | fchiarenza@gop.it

**Luciano Acciari
Partner**

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | lacciari@gop.it

**Luciano Bonito Oliva
Partner**

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | lbonitooliva@gop.it

**Mario D'Avossa
Partner**

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | mdavossa@gop.it

**Luca Dal Cerro
Partner**

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | ldalcerro@gop.it

**Francesca Staffieri
Partner**

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | fstaffieri@gop.it

**Alessandro Zalonis
Partner**

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | azalonis@gop.it

**Vittorio Zucchelli
Partner**

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | vzucchelli@gop.it

**Marco Frulio
Counsel**

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | mfrulio@gop.it

**Alessandro Lio
Associate**

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | alio@gop.it

**INFORMATIVA EX ART. 13 del Reg. UE 2016/679 - Codice in materia di protezione dei dati personali**

I dati personali oggetto di trattamento da parte dallo studio legale Gianni & Origoni (lo "Studio") sono quelli liberamente forniti nel corso di rapporti professionali o di incontri, eventi, workshop e simili, e vengono trattati anche per finalità informative e divulgative. La presente newsletter è inviata esclusivamente a soggetti che hanno manifestato il loro interesse a ricevere informazioni sulle attività dello Studio. Se Le fosse stata inviata per errore, ovvero avesse mutato opinione, può opporsi all'invio di ulteriori comunicazioni inviando una e-mail all'indirizzo: relazioniesterne@gop.it. Titolare del trattamento è lo studio Gianni & Origoni, con sede amministrativa in Roma, Via delle Quattro Fontane 20.

¹² Cfr. art. 9, comma 1, lett. b) della Legge 9 agosto 2023, n. 111.