

**Alma Mater Studiorum – Università di Bologna**

**DOTTORATO DI RICERCA IN  
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XIX

IUS 12

**I PATTI SULL'IMPOSTA  
NELL'IMPOSIZIONE SUL CONSUMO:  
VALIDITA' ED EFFICACIA TRA NORME E PRINCIPI**

**Presentata da: CLARA CORNIA**

**Coordinatore Dottorato**

**Relatore**

**Chiar.mo Prof. A. Di Pietro**

**Chiar.mo Prof. A. Di Pietro**

**Esame finale anno 2009**

## I PATTI SULL'IMPOSTA NELL'IMPOSIZIONE SUL CONSUMO:

### VALIDITA' ED EFFICACIA TRA NORME E PRINCIPI

<b>ALMA MATER STUDIORUM – UNIVERSITÀ DI BOLOGNA .....</b>	<b>1</b>
<i>DOTTORATO DI RICERCA IN.....</i>	<i>1</i>
<b>I PATTI SULL'IMPOSTA NELL'IMPOSIZIONE SUL CONSUMO: .....</b>	<b>2</b>
<b>VALIDITA' ED EFFICACIA TRA NORME E PRINCIPI .....</b>	<b>2</b>
<b>CAPITOLO I .....</b>	<b>5</b>
<b>CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE SUL TEMA DEI PATTI SULL'IMPOSTA.....</b>	<b>5</b>
1) RIFLESSIONI INTRODUTTIVE .....	5
2) LA DELIMITAZIONE DAL PUNTO DI VISTA SOGGETTIVO: I PATTI SULL'IMPOSTA TRA PRIVATI ED IL RUOLO DELL'ENTE IMPOSITORE. ....	9
3) LA DELIMITAZIONE DEL FENOMENO DAL PUNTO DI VISTA OGGETTIVO: LA TRASLAZIONE ED I MODELLI GIURIDICI DI TRASFERIMENTO DELL'ONERE DEL TRIBUTO .....	14
4) I MECCANISMI GIURIDICI DI TRASFERIMENTO DELL'IMPOSTA RICONOSCIUTI NEL NOSTRO ORDINAMENTO ED IL TEMA DEI PATTI DI IMPOSTA: LA RIVALSA .....	20
5) IL TRASFERIMENTO DELL'IMPOSTA DI MATRICE CONVENZIONALE: L'ACCOLLO D'IMPOSTA.....	24
6) "I PATTI DI ACCOLLO DEL DEBITO DI IMPOSTA ALTRUI": AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 8, COMMA 2, DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE .....	29
7) I PATTI SULL'IMPOSTA E LE PECULIARITÀ DELLO SCHEMA SOGGETTIVO "TRILATERALE", TIPICO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.....	34
8) IL SISTEMA COMUNITARIO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO QUALE CHIAVE DI LETTURA DEL PROBLEMA DELL'AMMISSIBILITÀ DEI PATTI DI IMPOSTA .....	38
<b>CAPITOLO II.....</b>	<b>43</b>
<b>L'IVA COMUNITARIA E I PATTI DI IMPOSTA TRA COERENZA DEL MECCANISMO DELL'IMPOSTA E TUTELA DELLA NEUTRALITÀ .....</b>	<b>43</b>
1) LA TASSAZIONE DEL CONSUMATORE E IL PARADOSSO DELLA IRRILEVANZA DEL TRASFERIMENTO A VALLE DELL'IMPOSTA, NELLA NORMATIVA COMUNITARIA.....	43
2) LA NATURA E LE CARATTERISTICHE DELL'IVA NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA: LA NATURA DELL'IVA QUALE IMPOSTA SUL CONSUMO. ....	47
3) LA CENTRALITÀ DEI PRINCIPI DI NEUTRALITÀ E CERTEZZA DEL DIRITTO .....	49
4) LA SOGGETTIVITÀ PASSIVA IVA: LA FRATTURA TRA SOGGETTO PASSIVO DI DIRITTO E DI FATTO.....	50
5) LO SCHEMA SOGGETTIVO TRILATERALE ED IL MECCANISMO APPLICATIVO DELL'IMPOSTA A PRESIDIO DELLA NEUTRALITÀ DEL SISTEMA DELL'IMPOSTA .....	53
6) IL PARALLELISMO TRA VERSAMENTO ED ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE E L'IRRILEVANZA DEL PAGAMENTO. IL CASO DELLE C.D. FRODI CAROSELLO .....	58
7) L'IRRONEA FATTURAZIONE TRA OBBLIGO DI VERSAMENTO E DIRITTO A DETRAZIONE: I CASI KARAGEORGOU E SCHMEINK & COFRETH .....	62
8) LA PRESUNTA RILEVANZA DELL'AVVENUTA RESTITUZIONE DELL'IMPOSTA INDEBITAMENTE PERCEPITA E L'INCOERENZA DELLA SENTENZA STADECO RISPETTO ALL'ESIGENZA DI TUTELA DEL GETTITO.....	69

9) IMPOSTA INDEBITAMENTE PERCEPITA E DISCONOSCIMENTO DEL RIMBORSO AL SOGGETTO A VALLE: IL CASO REEMTSMA .....	73
10) L'ARRICCHIMENTO SENZA CAUSA ED I FATTORI ECONOMICI CHE INCIDONO SUL VOLUME D'AFFARI: IL CASO MARKS AND SPENCER .....	76
11) L'IRRILEVANZA DELLA MISURA DI ESERCIZIO DELLA RIVALSA E L'AMMISSIBILITÀ DEI PATTI AVENTI AD OGGETTO LA QUOTA DI IMPOSTA ADDEBITATA. ....	79
<b>CAPITOLO III .....</b>	<b>81</b>
<b>RIVALSA, ADDEBITO DELL'IVA E DIVIETO DI PATTI CONTRARI: L'ESPERIENZA NAZIONALE DI ATTUAZIONE .....</b>	<b>81</b>
1) ADDEBITO DELL'IMPOSTA E OBBLIGO DI RIVALSA: IL DATO NORMATIVO.....	81
2) LA CENTRALITÀ DELLA RIVALSA NELLE RICOSTRUZIONI TEORICHE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO. ....	85
2.1) <i>Cenni alla tesi dell'iva come imposta sul consumo, alla natura tributaria della rivalsa e alla rilevanza del "soggetto passivo di fatto"</i> .....	87
2.2) <i>Cenni alla tesi giuridico - formale e al rapporto meramente privatistico che lega il soggetto passivo dell'imposta al contribuente di fatto</i> .....	88
3) LA RIVALSA OBBLIGATORIA NELL'IVA E L'ESIGIBILITÀ DELL'IMPOSTA. ....	90
3.1) <i>Il regime opzionale della iva ad esigibilità differita (c.d. iva per cassa)</i> .....	92
4) IL REGIME ORDINARIO DELL'ESIGIBILITÀ NELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI. ....	94
5) L'IRRILEVANZA DEL PAGAMENTO NEI MECCANISMI ALTERNATIVI ALLA "RIVALSA" .....	99
5.1) <i>I meccanismi dell'inversione contabile: il c.d. Reverse charge</i> .....	100
5.2) <i>Il meccanismo dell'autofatturazione</i> .....	102
5.3) <i>Il meccanismo anti-frode della solidarietà passiva di cui all'art. 60-bis</i> .....	104
6) L'IRRILEVANZA DEL PAGAMENTO ALLA LUCE DEL PARALLELISMO TRA DETRAZIONE E RIMBORSO E LE DIFFERENZE CON L'INTERPRETAZIONE COMUNITARIA. ....	107
7) L'AZIONE DI RIPETIZIONE DI INDEBITO ED IL LIMITE DELL'ESERCIZIO DEL DIRITTO A DETRAZIONE ..	112
8) LA RIVALSA DELL'ART. 18, COMMA 1, COME OBBLIGO DI ADDEBITO DELL'IMPOSTA.....	114
9) IL RAPPORTO TRA ART. 18 E ART. 21 DEL D.P.R. 633/72: NON UNA SUPERFLUA RIPETIZIONE MA UNA DIVERSA E SPECIFICA PORTATA DELL'ADDEBITO IN FATTURA EX ART. 18. ....	118
11) L'ART. 18 D.P.R. 633/72 E I CONNOTATI DELLA RIVALSA NELL'ULTIMO STADIO DELLA CATENA ECONOMICA: LA CESSIONE DI BENI O PRESTAZIONE DI SERVIZI AL CONSUMATORE FINALE .....	121
12) LE RIPERCUSSIONI SUL PIANO DELLA DISPONIBILITÀ DEL CREDITO DA RIVALSA E LE PRIME RIFLESSIONI SULLA PORTATA DEL DIVIETO DI PATTI CONTRARI DI CUI ALL'ART. 18 COMMA.....	127
.....	132
<b>CONCLUSIONI.....</b>	<b>133</b>
1) I PATTI SULL'IMPOSTA: PROFILI DI ATTUALITÀ, TRA AMMISSIBILITÀ ED EFFICACIA DEL PATTO. ....	133
2) LA TENSIONE TRA IL PARADIGMA GIURIDICO E GLI SPAZI DI AMMISSIBILITÀ RICONOSCIUTI ALL'AUTONOMIA CONTRATTUALE .....	136
3) L'APPARENTE IRRILEVANZA DEL TEMA DEI PATTI DI IMPOSTA NEL SISTEMA COMUNITARIO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO.....	140
4) L'INTERPRETAZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA ED I PARALLELISMI POSTI A TUTELA DEL MECCANISMO DELL'IMPOSTA.....	142
5) GLI SVILUPPI GIURISPRUDENZIALI PIÙ RECENTI E L'INEDITO PARALLELISMO TRA RIMBORSO E PAGAMENTO DELL'IMPOSTA IN RIVALSA. ....	145
6) LA NATURA PRIVATISTICA DEL RAPPORTO DI RIVALSA E L'IRRILEVANZA DEL MOMENTO DEL PAGAMENTO .....	147
7) LA SOLUZIONE DELL'ARRICCHIMENTO SENZA CAUSA QUALE STRUMENTO PER ESPRIMERE LE TENSIONI TRA LE ESIGENZE DI RISCOSSIONE ED I PRINCIPI DI CERTEZZA DEL DIRITTO E NEUTRALITÀ.....	151
8) LA NORMATIVA NAZIONALE DI ATTUAZIONE ED IL PROBLEMA DELLA PORTATA DELL'OBBLIGO DI "RIVALSA" .....	154
9) L'ART. 18 COMMA 1, TRA OBBLIGO DI ADDEBITO E DIRITTO DI ESERCIZIO DEL CREDITO DA RIVALSA.....	158

10) L'OBBLIGO DI ADDEBITO QUALE PRESCRIZIONE STRUMENTALE AL CORRETTO FUNZIONAMENTO DEL MECCANISMO DELL'IMPOSTA.....	163
11) L'OBBLIGO DI ADDEBITO, IL COLLEGAMENTO STRUMENTALE CON IL DIRITTO A DETRAZIONE, E LA PORTATA DEL DIVIETO DI PATTI CONTRARI.....	166
12) IL DIVIETO DI CUI ALL'ART. 18 COMMA 4 E LA POSSIBILITÀ DI UNA LETTURA UNIVOCA DEI SINGOLI DIVIETI DI PATTI CONTRARI.....	170
13) LA COPERTURA COSTITUZIONALE DEI PATTI DI IMPOSTA ED IL LIMITE DEL PERICOLO DI EVASIONE COME FORMA DI VIOLAZIONE DEL DOVERE INDEROGABILE DI SOLIDARIETÀ SOCIALE DI CUI ALL'ART. 2 COST.....	172
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>179</b>

## CAPITOLO I

### CONSIDERAZIONI INTRODUTTIVE SUL TEMA DEI PATTI SULL'IMPOSTA

#### **1) *Riflessioni introduttive***

La prima difficoltà che incontra chi intraprenda un percorso di studio del fenomeno dei patti sull'imposta è quella di individuare e comporre l'oggetto della propria indagine; la prima conclusione cui giunge, l'estrema difficoltà di dare una definizione unica ed omnicomprensiva di questo fenomeno.

Ciò per via della complessità della ricerca stessa di un denominatore comune, nel mondo eterogeneo e magmatico della disciplina fiscale dei patti sull'imposta. Eterogeneo, perché questa espressione è in grado di abbracciare disparate forme di manifestazione dell'autonomia contrattuale, idonee ad incidere sul tributo e, genericamente, sui profili tributari dei rapporti giuridici. Magmatico, perché si tratta di soluzioni che esistono e fermentano sotto la coltre dell'apparenza, rappresentata dal gioco formale dei meccanismi applicativi dell'imposta.

Anche lasciando saldo ed intaccato il "dogma" del rapporto giuridico d'imposta, che pone in primo piano il rapporto tra soggetto attivo del tributo e contribuente, individuato dalla legge, può accadere che un soggetto, che abbia – o meno – obblighi nei confronti dell'ente impositore, assuma, nell'ambito di un'operazione che integra i presupposti dell'imposizione, obbligazioni corrispondenti all'importo del tributo, "accollandosi" l'imposta dovuta, per il verificarsi di un presupposto a lui non riconducibile; può accadere che rinunci ad effettuare la ritenuta, o che si impegni a rimborsarla; può accadere, altresì, come nel caso dell'iva, che il soggetto passivo rinunci al proprio diritto di trasferire l'onere del tributo sul committente/cessionario dell'operazione.

Accade, cioè, che la realtà giuridica ed economica non sempre rifletta il modello prefigurato dalle disposizioni tributarie, volte a disciplinare l'imposizione di una

certa fattispecie. E ciò, in rispondenza ad interessi peculiari, che si esprimono nell'esercizio dell'autonomia contrattuale delle parti, e che si innestano sul meccanismo prefigurato dalla disciplina fiscale, andando ad alterarne il risultato finale, il piano degli effetti.

I tanti autori che si sono occupati di questo tema hanno elaborato definizioni diverse, ciascuna delle quali lascia trasparire il diverso e personale approccio con cui ciascuno ha scelto di accostarsi. Così, i patti sull'imposta sono *"accordi mediante i quali il titolare di una determinata manifestazione di capacità contributiva trasferisce l'onere economico dell'imposta correlativamente dovuta ad altro soggetto, il quale volontariamente se ne accolla il peso"*<sup>1</sup>; ovvero, *"atti di autonomia privata con cui i contraenti un negozio giuridico dispongono dell'incidenza degli oneri fiscali derivanti dalla stipulazione dell'atto, ovvero dalle vicende del rapporto da queste originato"*<sup>2</sup>, o anche, semplicemente, *"private pattuizioni aventi ad oggetto l'attribuzione inter partes dell'onere tributario"*<sup>3</sup>.

Ancora, i patti di imposta sono quegli *"atti che, derogando alla disciplina legale, abbiano l'effetto di alterare o modificare, sotto il profilo soggettivo, l'assetto distributivo del tributo, come previsto dalla legge"*<sup>4</sup>.

Quest'ultima definizione, dalla quale muovono le riflessioni che seguiranno, ha il pregio di valorizzare, su tutti, un aspetto: quello della frattura esistente tra la disciplina legale e quella che origina dall'autonomia contrattuale delle parti.

Ciò che accomuna tali atti, secondo questa definizione, è il fatto di porsi, in qualche modo, al di fuori del solco tracciato dalle disposizioni tributarie, benché ciò si realizzi sul solo piano dell'adempimento, (e non già, come vedremo oltre, sotto il profilo del sorgere dell'obbligazione) con l'effetto di trasferire l'onere del tributo su un soggetto differente da quello individuato, dalla legge d'imposta, quale contribuente.

---

<sup>1</sup> Così CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988, I, pag. 465.

<sup>2</sup> DOMINICI, *Autonomia negoziale e divieto di traslazione dei tributi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1986, II, pag. 625.

<sup>3</sup> GAFFURI, *Ancora in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Giur. It.*, 1986, I, pag. 1463.

Peraltro, la scelta del termine “atti” vale ad evidenziare che rientrano nella generale tematica dei “patti di imposta” , in generale, tutti i fenomeni di matrice negoziale, compresi gli atti unilaterali, e non solo gli “accordi” o le “private pattuizioni”. Del resto, come ha osservato acuta dottrina<sup>5</sup>, nel momento in cui la legge individua in una determinata circostanza il verificarsi di un presupposto per il prelievo tributario, ecco che gli equilibri contrattuali delle parti, anche in assenza di un esplicito patto di imposta, ne risultano comunque influenzati. Il fattore tributario, dunque, esiste, ed ha un suo peso specifico nell’equilibrio contrattuale, nell’organizzazione di una attività economica, nella scelta di porre in essere un atto di liberalità, così che non può essere trascurato, come se fosse elemento meramente tangente il negozio.

La definizione appena richiamata esprime, infine, la consapevolezza di affrontare non già lo studio di un istituto, dotato di un proprio sistema di norme di riferimento, né di una semplice nozione giuridica, della quale svolgere i temi afferenti; quello dei patti sull’imposta è un *fenomeno della realtà negoziale*.

Con ciò si spiega la rinuncia, nel presente lavoro, ad una definizione univoca ed omnicomprensiva, a favore di una mera *delimitazione del fenomeno*, attraverso l’analisi e la comparazione dei più comuni fenomeni di patto di imposta, nell’intento di tracciarne i tratti caratterizzanti, e valutarne i profili di ammissibilità ed efficacia.

## **2) La delimitazione dal punto di vista soggettivo: i patti sull’imposta tra privati ed il ruolo dell’ente impositore.**

Per convenzione, nel tema dei patti sull’imposta si suole far rientrare solo quegli atti espressione della autonomia contrattuale posti in essere tra privati.

In forza di questa prima constatazione, va da sé che restano esclusi dal campo di indagine tutti quei “patti sull’imposta” che vedono come protagonisti l’ente

---

<sup>4</sup> È la definizione che dà FEDELE, *Autonomia privata e “ distribuzione” dell’onere del tributo*, in Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 6/2006/T, pagg. 3.

<sup>5</sup> FEDELE, *Autonomia privata*, cit. pag. 7

impositore ed il contribuente, e che prevedono forme di partecipazione di quest'ultimo al procedimento impositivo<sup>6</sup>.

Non per questo, l'ente impositore riveste un ruolo di secondo piano, nel tema che ci occupa, dal momento che esso è e resta il soggetto attivo del tributo, il cardine del rapporto giuridico d'imposta che, in quanto tale, non viene intaccato.

Al contrario, proprio all'ente impositore si fa riferimento quando si affronta l'aspetto più pregnante e spinoso: quello degli effetti dell'accordo nei confronti di terzi e della opponibilità dello stesso al Fisco.

Per introdurre questo tema, che si avrà modo di richiamare più volte nel corso di questo lavoro, è necessario contestualizzare il fenomeno che ci occupa rispetto alle diverse fasi che coinvolgono il rapporto tributario.

L'obbligazione tributaria, come noto, sorge al verificarsi del presupposto individuato dalla legge, in capo al soggetto individuato dalla legge medesima e si estingue, con l'adempimento o con gli altri modi previsti dalla legge, secondo i meccanismi che caratterizzano la singola legge di imposta. Questo lo schema "fisiologico", che risponde alla disciplina positiva<sup>7</sup>.

Alla luce di questo schema, si possono individuare due fasi, nella vita dell'obbligazione tributaria: la prima, che attiene alla genesi dell'obbligazione tributaria, mentre la seconda riguarda il momento della attuazione del prelievo, sino all'estinzione della stessa<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> Sul punto, si fa rinvio ad alcune opere che hanno trattato in maniera ampia il tema, quali SALVINI, *La partecipazione del privato nell'accertamento (nelle imposte dirette e nell'Iva)*, Padova, 1990; VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007, alla quale, tuttavia, si rinvia (cfr. pagg. 343 e ss.) per riflessioni relative all'accollo cumulativo di imposta di cui all'art. 8 comma 2 dello Statuto dei Diritti del Contribuente, annoverato tra le ipotesi di mutamento soggettivo della posizione debitoria o creditoria connotate dalla manifestazione di volontà dell'amministrazione finanziaria.

<sup>7</sup> MICHELI - TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in Enc. Dir. Vol. XXIX, Milano, 1979. ZINGALI, *Obbligazione tributaria*, in Nov. Dig. It. Vol. XI, Torino, 1965, 686; BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in Dig. Comm. Vol. X, Torino, 19945, pag. 301.

<sup>8</sup> Osserva PAPARELLA, *Studi preliminari sui profili teorici e sistematici dell'accollo nel diritto tributario*, cit. pag. 16 che è agevole constatare come gli istituti fondati sull'intervento del terzo nel pagamento del debito di imposta altrui non comportano alcun condizionamento in ordine al verificarsi del presupposto (ovvero dell'elemento oggettivo della fattispecie imponible), né condizionano i criteri di imputazione, definiti dalla fattispecie legale, dell'atto, del fatto, o del negozio nei confronti dei soggetti passivi. Donde, l'ulteriore considerazione secondo la quale talune vicende di diritto privato aventi ad oggetto il debito di imposta assumono una rilevanza solo se ed in quanto concorrono alla determinazione degli effetti in punto di nascita dell'obbligazione tributaria. Pertanto, non diversamente da quanto accade

Il tema dei patti sull'imposta attiene alla dinamica applicativa dei tributi, non interferendo in alcun modo con gli elementi strutturali della fattispecie impositiva e, quindi, con la fase in cui l'obbligazione sorge.

Dunque, essi non comportano alcun condizionamento in ordine al verificarsi del presupposto, ma riguardano la fase di attuazione del prelievo. In taluni casi, essi attengono alla fase della riscossione del tributo, poiché un soggetto terzo viene ad aggiungersi – ai soli fini dell'adempimento – senza che il contribuente originario possa essere estraniato dal rapporto giuridico d'imposta. In altri casi ancora, un patto di imposta nemmeno interferisce con la fase di attuazione del tributo, ma resta confinato ad una dimensione "parallela", quella degli accordi interni tra i soggetti che pongono in essere il presupposto dell'imposizione.

Il debito si estingue mediante l'adempimento, che è modalità privilegiata di estinzione del debito tributario, e il più delle volte ad adempiere è il soggetto a tal fine individuato dalla legge (sia esso il contribuente *de iure*, il sostituto o il responsabile di imposta). Pertanto, in virtù di un patto sull'imposta, il soggetto titolare della capacità contributiva si accorda con un terzo il quale – sostanzialmente – si fa' carico dell'onere tributario<sup>9</sup>, senza che si realizzi alcun mutamento soggettivo nel lato passivo dell'obbligazione. Tuttavia, esistono forme di accollo<sup>10</sup> del tributo che non rientrano tipicamente in questo schema: si pensi al soggetto passivo iva che rinuncia all'esercizio del proprio diritto di rivalsa.

Il patto di imposta, dunque, realizza uno spostamento di ricchezza in senso diverso e/o contrario a quello previsto dal legislatore tributario, che peraltro, non può dirsi irrilevante dal punto di vista giuridico. Basti pensare al caso in cui, configurandosi come aumento dell'ammontare del corrispettivo, o dell'importo

---

nel diritto civile, sul piano statico, l'obbligazione tributaria nasce e si perfeziona nei modi e nei termini previsti dal legislatore fiscale, mentre sotto il profilo dinamico ed applicativo, essa può estinguersi per effetto dell'intervento di un terzo che si sostituisce al venditore originario ai soli fini dell'adempimento.

<sup>9</sup> Di segno opposto la tesi di MISCALI, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004, pag. 220, secondo il quale l'accollo determinerebbe l'estinzione del debito tributario. Dal momento che "la norma introduce la facoltà di negoziazione dell'onere fiscale tra il contribuente e il terzo e il carattere di tutela si ravvisa nella possibilità di estinzione del debito tributario mediante l'accollo del relativo onere ad un soggetto terzo".

<sup>10</sup> Il termine viene qui utilizzato in senso atecnico, intendendo il fenomeno – più generale - dell'assunzione del debito di imposta altrui quale forma di traslazione dell'onere del prelievo, che si ha luogo anche con schemi differenti da quelli dell'accollo in senso stretto, quale è la rinuncia alla rivalsa.

della liberalità, esso andrà ad arricchire una parte piuttosto che l'altra, e non verrà sottratto a tassazione.

Da ultimo, è superfluo rammentare che il patto sull'imposta non si pone come modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria, pur intervenendo nella fase estintiva della stessa dato che, per effetto della volontà delle parti, non viene in essere una modalità di estinzione dell'obbligazione, derogatoria rispetto alla legge.

Tornando al piano degli effetti e al legame che esso ha con il profilo soggettivo dei patti sull'imposta, possiamo giungere ad una prima, pur sommaria, conclusione: il patto sull'imposta, sia che si realizzi attraverso l'accollo di imposta, ovvero con la rinuncia all'esercizio della rivalsa, non produce mai – di per sé - l'effetto di estinguere l'obbligazione esistente tra l'ente impositore e il soggetto titolare della capacità contributiva. Il contribuente originario, cioè, resta obbligato nei confronti del soggetto attivo del rapporto tributario sino all'adempimento, e alla conseguente – effettiva - estinzione del debito di imposta. Tanto che, come abbiamo ricordato, non si verifica alcun mutamento soggettivo nella posizione del contribuente<sup>11</sup>.

La previsione dell'inefficacia del patto nei confronti dell'ente impositore, infatti, assolve ad una funzione di garanzia: quella di assicurare la riscossione del tributo, evitando che l'onere del prelievo sia contrattualmente trasferito su un soggetto incapiente, e che l'ente impositore veda pregiudicato il proprio diritto di riscuotere l'imposta da eccezioni fondate sulla base degli accordi contrattuali relativi al rapporto privatistico sottostante.

Un simile profilo, è evidente, non trova spazio nel caso in cui sia la legge stessa a prevedere, come modalità di attuazione del prelievo, l'adempimento da parte di un soggetto diverso dal contribuente. È il caso, ad esempio, della rinuncia alla rivalsa da parte del responsabile di imposta, che è coobbligato

---

<sup>11</sup> GIOVANNINI, *Sul trasferimento convenzionale dell'onere dell'imposta*, Riv. Dir, Trib. 1999, I, pag. 3. *Contra* MOSCATELLI, *cit.*, pag. 343 che evidenzia una sostanziale differenza, sul piano degli effetti, nell'applicazione dello schema civilistico dell'accollo alla materia tributaria, atteso che da un punto di vista civilistico i mutamenti soggettivi nella posizione debitoria sono fenomeni che, normalmente, non riguardano il creditore, salvo i casi espressamente previsti in cui questi debba manifestare il proprio consenso.

all'adempimento con il contribuente, o da parte del coerede coobbligato in solido, in materia di imposta di successione.

### **3) La delimitazione del fenomeno dal punto di vista oggettivo: la traslazione ed i modelli giuridici di trasferimento dell'onere del tributo**

Nel delimitare l'indagine sotto il profilo oggettivo, occorre evidenziare che il tema dei patti sull'imposta va tenuto distinto dalle tematiche relative alla traslazione "economica" del tributo, le forme di traslazione c.d. occulta che, secondo la tradizionale ricostruzione degli studiosi di scienze delle finanze<sup>12</sup>, ricorrere ogniqualvolta il corrispettivo di un negozio a titolo oneroso sia pattuito valutando l'incidenza del prelievo fiscale, senza che ciò espressamente emerga, nell'accordo concluso tra gli stipulanti<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Per ampi riferimenti bibliografici si rimanda a BISES, voce *Traslazione delle imposte*, in Dig. Disc. Priv. Sez. Comm., Torino 1999, vol XVI, pp. 48 e ss., nonché ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005, pagg. 1 e ss. Il quale definisce la traslazione come il trasferimento dell'onere effettivo dell'imposta, mediante un aumento o una diminuzione dei prezzi, da un contribuente che ha pagato l'imposta (contribuente di diritto o percosso) ad un altro soggetto, detto contribuente di fatto (o inciso), a meno che questo secondo non riesca a trasferire ulteriormente l'imposta su altri. Tale definizione rispecchia la distinzione tradizionale tra percussione dell'imposta ed incidenza. Si veda, a titolo esemplificativo, AMATUCCI, *L'ordinamento giuridico finanziario*, Napoli 1999, pag. 222 il quale sostiene che "l'incidenza costituisce il pagamento effettivo e definitivo dell'imposta da parte del contribuente di fatto. Così, se un produttore percosso di fronte all'aumento dell'imposta di produzione accresce il prezzo nella misura pari all'incremento del tributo, trasferisce l'onere fiscale sul consumatore inciso".

<sup>13</sup> La definizione del fenomeno della traslazione, secondo la giurisprudenza è riportato efficacemente nell'ordinanza 21 gennaio 1983 della Corte d'Appello di Milano, pubblicata in *Dir. Prat. Trib. 1983, II, 208 con nota di SCARDULLA, Traslazione di imposta e diritto al rimborso*, come un comportamento connaturale allo svolgimento di qualsiasi attività economica, in forza del quale ogni carico tributario di qualsiasi natura sopportato dall'operatore economico viene trasferito sui consumatori dei beni e dei servizi, mediante fissazione di un prezzo determinato in base alla legge del mercato della domanda e dell'offerta. Vedi, per un commento adesivo a tale decisione DE MITA, *Traslazione dell'imposta e ripetizione dell'indebitato*, in *Politica e diritto dei tributi in Italia, dalla riforma del 1971 a oggi*, Milano, 2000, pag. 73. suggestiva anche la definizione che dà di questo fenomeno la Cassazione con sentenza 6 maggio 1982 n. 2833 in *Giur. It. 1983, I, 1. p. 99*, con nota di FIORENZA per descrivere il fenomeno della traslazione: "Come è noto, la scienza delle finanze ha posto in evidenza che, rispetto all'introduzione di un tributo, il destinatario di questo ha aperto due vie per sottrarsi lecitamente al relativo carico ( prescindendo cioè dall'evasione): la rimozione ovvero la traslazione dell'imposta. Nel primo caso il contribuente si astiene dal compiere l'atto cui si riconnette il tributo ( in ipotesi dalle importazioni sottoposte a diritti sanitari di visita delle merci). Nella seconda ipotesi si verifica la divaricazione fra contribuente designato dalla legge a pagare l'imposta ( contribuente percosso o legale) che è giuridicamente il soggetto passivo, e soggetto che effettivamente e definitivamente ne subisce il carico. È stato detto suggestivamente che il minacciato da una "percossa" cerca di schivarla; il contribuente si preoccupa, pertanto, di fare rimbalzare su altri l'onere del pagamento dell'imposta; e in questo senso può formarsi addirittura una catena di suggestivi rimbalzi con progressiva erosione del

Salvo alcune eccezioni<sup>14</sup>, il tema della traslazione dell'imposta è stato trattato tipicamente dagli studiosi di scienze delle finanze attenti a valutare le ripercussioni del fattore impositivo, con l'attenzione rivolta agli aspetti finanziari della materia.

In effetti, sino a quando l'art. 19 del D.L. n. 68/1982<sup>15</sup> non intervenne, riconoscendo un qualche ruolo alla traslazione dell'imposta, a questa non è stato riconosciuto alcun ruolo nel nostro ordinamento. Addirittura, la Suprema Corte si è più volte pronunciata proprio nel senso dell'irrilevanza di tale fenomeno, muovendo dall'assunto per cui essa rappresenterebbe non già "una regola di costante verifica nel senso che in corrispondenza di ogni fenomeno di imposizione tributaria debba aversi sempre per intero la traslazione" bensì di "una legge economica senza postularne la indefettibile ricorrenza in ogni caso di specie. (...) Essa esprime una tendenza del mercato e non un evento di sicura ricorrenza in ogni singolo caso"<sup>16</sup>.

La traslazione occulta avviene in assenza di ogni previsione di rivalsa, e consente lo spostamento soggettivo dell'onere del tributo esclusivamente per l'operare di fenomeni economici, che si esprimono in un incremento della somma trasferita.

Si ha traslazione economica dell'imposta, anziché trasferimento – giuridicamente rilevante - dell'onere del tributo, laddove manchi un meccanismo *giuridico* di trasferimento dell'imposta, positivizzato dal legislatore, a far parte integrante della struttura, del meccanismo di attuazione dell'imposta.

Il settore dell'imposizione in cui questa differenza è più evidente è quello delle accise<sup>17</sup>, nel quale convivono ipotesi di rivalsa giuridica, con casi in cui la

---

tributo o con l'integrale trasferimento) finché l'imposta si arresta su un soggetto che viene ad essere effettivamente "inciso" ed è qualificato giuridicamente come contribuente di fatto.

<sup>14</sup> In particolare FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. Dir. Fin. 1969, I, 22.

<sup>15</sup> Tale norma introdusse una presunzione di traslazione per tutta una serie di tributi doganali e di consumo da parte del produttore sul consumatore finale. Per agire in ripetizione di quanto indebitamente pagato il *solvens* doveva dimostrare documentalmente di non aver trasferito in avanti l'imposta.

<sup>16</sup> Cass. Civ. 6 maggio 1982 n. 2833, in Giur. It., 1983, I, 1 c.92; conforme Cass. Civ. 21 luglio 1981 n. 4682 in Dir. Prat. Trib. 1983, II, pag. 701; Cass. Civ. 2 marzo 1982 n. 1290, in Dir. Prat. Trib. 1983, II, pag. 692 entrambe commentate da FIORENZA, *Spunti sulla rilevanza della traslazione per la norma tributaria*.

<sup>17</sup> Come noto, il termine accise identifica un gruppo eterogeneo di imposte indirette erariali che colpiscono la fabbricazione o il consumo di determinati prodotti, nonché la loro importazione all'interno

traslazione avviene sul piano meramente economico, appunto in maniera occulta, nonché con il meccanismo dei prezzi imposti.

La tassazione del consumatore talvolta si realizza (*melius* può realizzarsi) solo in senso economico, non essendo stata prevista dal legislatore alcun meccanismo giuridico di trasferimento dell'imposta: tale caratteristica vale a qualificare tali imposte come imposte di fabbricazione. In mancanza di una norma che preveda la rivalsa, infatti, la figura del consumatore finale non assume alcuna rilevanza sotto il profilo giuridico<sup>18</sup>. In altri casi il legislatore ha espressamente previsto forme di trasferimento giuridico dell'imposta, attraverso la previsione di un obbligo, ovvero di una facoltà di rivalsa in capo al soggetto passivo, sicché queste ultime imposte vengono definite come imposte sul consumo.

In ogni caso, l'intero settore dell'imposizione sul consumo, dalle accise, all'iva, sino alle imposta sugli spettacoli, pur con le tante differenze che si riscontrano

---

del territorio dello Stato. Tale settore dell'imposizione è stato oggetto in tempi recenti di un profondo sforzo di razionalizzazione, compiuto sotto l'impulso dell'Unione Europea, che si è tradotto nell'emanazione della legge 29 ottobre 1993 n. 427, sino al "Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative a sanzioni penali e amministrative" (TUA) che ha preso corpo nel D.lgs. 26 ottobre 1995 n. 504. L'armonizzazione delle accise si è inserita nell'ambito del più generale processo di riavvicinamento delle imposizioni indirette a livello comunitario, costituendo un passaggio essenziale per la realizzazione del mercato comune. Tale armonizzazione è avvenuta, limitatamente ad alcuni settori, ad opera delle direttive 92/12 del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione e ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa pubblicata in G.U.C.E. n. 76 del 23 marzo 1992 ("direttiva-quadro" o "direttiva orizzontale"), poi modificata dalla Direttiva 94/74 del 22 dicembre 1994 pubblicata in G.U.C.E. n. 365 del 31 dicembre 1994); e le direttive nn. 92/81, 92/82, 92/83, 92/84 del 19 ottobre 1992 relative all'armonizzazione delle strutture e al ravvicinamento delle aliquote delle accise sugli oli minerali e delle accise sugli alcolici, pubblicate in G.U.C.E. n. 316 del 31 ottobre 1992. Da ultimo, il Consiglio ha emanato la direttiva n. 2003/96 che "ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità", che ricomprende, ai sensi dell'art. 2., par. 1 l'elettricità, il gas naturale, il carbone, nonché altri prodotti tra i quali gli oli minerali. Al contempo, è stata riconosciuta agli Stati membri la facoltà di assoggettare tali prodotti, nonché l'elettricità, ad altre forme di imposizione indiretta sui consumi e sulla produzione nel rispetto dei "*livelli minimi comunitari di tassazione tenendo conto dell'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette che hanno scelto di applicare (eccetto l'iva)*". A seguito di questo processo di riforma e razionalizzazione del sistema delle accise, è possibile distinguere un gruppo di accise armonizzate (quelle sui prodotti energetici ed elettricità, sui tabacchi lavorati e sugli alcolici) per le quali sono state dettate regole generali relative alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli, da un gruppo di accise non armonizzate, in quanto peculiari del nostro ordinamento.

<sup>18</sup> Tale circostanza ha portato parte della dottrina a prendere due diverse strade. Da un lato chi, valorizzando l'aspetto giuridico formale, individua il "cardine soggettivo" dell'imposta nel produttore, o nel titolare del deposito, sì che l'imposta sarebbe, propriamente, un'imposta di fabbricazione. Dall'altra parte chi, muovendo dall'assunto per cui l'imposta è destinata, ancorché solo economicamente – a gravare sul consumatore finale, ha costruito detti tributi come fattispecie a formazione successiva, ravvisandone il presupposto nell'"immissione al consumo". Per una più ampia ricostruzione del dibattito dottrinale si veda CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali* in Rass. Trib. n. 6/2003 pag. 1861 e ss.

nella struttura di questi tributi, si presta a riflessioni sulla ammissibilità dei patti di imposta, per la presenza, quale elemento comune a tutte le imposte, della figura del c.d. “contribuente di fatto”, il consumatore finale, ben distinto dal soggetto passivo di diritto dell'imposta e destinato a rimanere inciso, sotto il profilo economico, dall'imposizione.<sup>19</sup>

---

<sup>19</sup> Appartengono ad Ezio Vanoni le prime riflessioni sulla rilevanza giuridica del contribuente di fatto, quale soggetto che sopporta nella realtà economica il peso del tributo, contrapposto al contribuente di diritto, ossia colui che è tenuto dalla legge ad un determinato comportamento verso il soggetto attivo. Cfr. VANONI, *Opere giuridiche*, a cura di FORTE e LONGOBARDI, vol. II pagg. 124 e ss. IDEM *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario* (*Foro Italiano*, 1935, parte IV, pag. 317. Particolarmente illuminante, perché ben valorizza la differenza tra profilo economico e giuridico, è la ripartizione operata dal MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1981, pagg. 126 e 127, il quale distingue soggetti la cui presenza ha rilevanza sul solo piano economico-finanziario, poiché il soggetto che paga il tributo riesce a trasferire l'onere su altro soggetto (con un atto che non è disciplinato dal diritto tributario e che porta il carico tributario in capo ad un soggetto che non è disciplinato dalla norma tributaria) dal caso in cui il soggetto che paga il tributo ha poi la facoltà o in certi casi l'obbligo di rivalersi su altro soggetto. Solo a questi ultimi si può attribuire rilevanza giuridica, poiché giuridico è lo strumento che consente la traslazione dell'imposta. Ad una concezione prettamente formale si riporta, invece, il pensiero del GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965, secondo il quale rilevano, nella qualità di soggetti passivi, solo quelli individuati dalla legge quali debitori dell'imposta che finiscono per coincidere col c.d. “contribuente di fatto”. In questo senso, posto che la traslazione del tributo è fenomeno “naturale”, oggetto di studio da parte del giurista dovrà essere solo quella palese, che il legislatore disciplina attraverso lo strumento della rivalsa, con l'intento di “indirizzare” la traslazione in una determinata direzione, evitando – proprio mediante il divieto di patti contrari - forme pattizie di deroga a tali disposizioni. Non ultimo, osserva l'autore come la presenza o meno di norme sulla rivalsa non incida in alcun modo sul rapporto giuridico di imposta, atteso che tale strumento attribuisce rilevanza giuridica alla traslazione sul solo piano civilistico, e non su quello strettamente tributario. Egli distingue, tuttavia, i casi in cui il regresso avvenga tra soggetti coinvolti nell'ambito dello stesso rapporto tributario, e segnatamente i casi di solidarietà del debito di imposta, responsabilità e sostituzione. Parimenti, ad una concezione giuridico formale si ispira il pensiero del BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, pag. 129 il quale mette in guardia rispetto al rischio di creare una “confusione di lingue e di concetti”, dovendosi mantenere come punto fermo il fatto che soggetto passivo dell'obbligazione tributaria non è altri che colui che deve prestare l'oggetto di tale obbligazione. A tal fine, l'autore distingue tra: - il soggetto tenuto al pagamento *in luogo d'altri* per fatti a questi riferibili, al quale l'ordinamento impone un obbligo di rivalsa; - il soggetto cui l'ordinamento impone di pagare l'imposta, concedendogli al contempo un diritto di rivalsa verso un terzo più o meno direttamente interessato a quella situazione- il soggetto che, chiamato a pagare l'imposta, non ha per legge alcun diritto di rivalsa, ma è posto in condizione di rivalersi economicamente sul consumatore. Cfr. BERLIRI, *Studi scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, pag. 534. Per il Berliri, il soggetto inciso non potrà avere alcun rilievo per l'ordinamento, posta l'impossibilità per il giurista di fare riferimento a regole che non siano quelle stabilite dall'ordinamento giuridico, benché sia logico ritenere che il legislatore tenga conto anche dell'incidenza sul piano economico dei tributi, in sede di costruzione dell'imposta e di determinazione delle aliquote. Il vincolo dato dalla necessaria progressività dell'imposizione, infatti, potrà operare solo laddove ci si muova in un contesto giuridico, valutabile con parametri giuridici. Così che il problema della traslazione dell'imposta sul consumo (si trattava, nel caso specifico, di riflessioni sull'imposta di fabbricazione) rimarrà necessariamente estranea alle riflessioni sulla progressività dell'imposizione, che non opera nel settore delle imposte indirette. A conclusioni di segno opposto giunse il MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 171 che in un'ottica prettamente garantistica sottolinea come l'art. 53 vincolerebbe il legislatore ad un risultato, sì che i fenomeni economici di traslazione non potrebbero essere trascurati da giurista. Da ultimo, è significativa la distinzione che opera FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968, che sottolinea come, in una realtà totalmente disciplinata dall'ordinamento giuridico, quale è quella in cui si pongono i rapporti economici, anche il fenomeno della traslazione si traduca in modificazioni della realtà giuridica, verificandosi, a carico del soggetto inciso, una serie di effetti giuridici, quali la perdita o la modificazione

Per questa via, si prende presto coscienza del fatto che, nell'ambito dell'imposizione sul consumo, le problematiche relative ai patti sull'imposta possano configurarsi in maniera molto diversa.

Tali accordi non possono trovare spazio, ad esempio, nel caso dei prezzi imposti, dal momento che manca qualunque spazio per l'autonomia contrattuale stessa delle parti, in punto di corrispettivo e accessori del medesimo<sup>20</sup>.

Né possono rilevare laddove la traslazione dell'imposta avvenga solo in forma occulta, come accade tipicamente nelle imposte di fabbricazione, proprio per la mancanza di un meccanismo giuridico che attui il trasferimento dell'imposta al quale, eventualmente, derogare in via negoziale.

Dunque, proprio il settore dell'imposizione sul consumo aiuta a chiarire come tali patti possano avere una qualche rilevanza solo laddove esista un modello giuridico di trasferimento a valle dell'onere del tributo, mediante la previsione di una facoltà ovvero di un obbligo di rivalsa in capo al soggetto passivo *de iure*, come avviene nella normativa italiana di attuazione delle direttive iva, e in talune accise<sup>21</sup>.

---

di diritti, o la nascita di obbligazioni. Tuttavia, "la differenza tra quelli che abbiamo considerato effetti economici dell'applicazione del tributo e quelli che sono invece gli effetti giuridici in cui tale applicazione si concreta è data dal fatto che i primi sono effetti necessari dell'applicazione del tributo in forma di una legge economica, i secondi, invece, conseguono necessariamente al verificarsi del presupposto per l'operare di un complesso di norme giuridiche".

<sup>20</sup> Sul punto osserva CERRATO, "*Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise*" in Riv. Dir. Trib. 1996, pag. 234 che nel caso dei c.d. prezzi imposti il tributo pagato dal soggetto che immette i beni al consumo viene determinato applicando un'aliquota proporzionale su tale prezzo. Il risultato di tale meccanismo impositivo risulta identico a quello che si avrebbe qualora il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria avesse l'obbligo di rivalersi sul consumatore: infatti il meccanismo combinato del prezzo imposto e dell'aliquota su di esso calcolata fa sì che il tributo gravi necessariamente, per l'intero suo ammontare, sul consumatore finale. A tal proposito, l'autore parla dell'esistenza di una *rivalsa intrinseca* gravante sul consumatore, poiché il tributo è costruito dallo stesso legislatore in modo che l'imposta assolta dal soggetto passivo dell'obbligazione tributaria (il venditore), coincida perfettamente e necessariamente con quella addebitata al consumatore finale, divenuto in tal modo soggetto passivo del tributo.

<sup>21</sup> Un caso è quello del contributo di riciclaggio sul polietilene, istituito dalla legge n. 427/1993, contestualmente alla soppressione dell'imposta sui sacchetti di plastica. Si tratta di un tributo avente una marcata finalità extrafiscale, rispondente ad istanze ecologico - ambientaliste, essendo i proventi del contributo stesso destinati a finanziare attività di raccolta differenziata. Obbligati al pagamento sono il fabbricante del polietilene vergine prodotto nel territorio dello stato, l'acquirente dei prodotti di provenienza comunitaria e l'importatore di prodotti provenienti da paesi terzi. Ai sensi dell'art. 1 del D.M. 18 marzo 1994, il soggetto tenuto al versamento dovrà esporre il contributo separatamente in fattura, con l'obbligo di rivalersi sul cessionario. Altro caso era quello dell'imposta erariale sul consumo di energia elettrica, abrogata dal recente D.lgs. 26/2007, che prevedeva in capo al soggetto passivo una facoltà di rivalsa nei confronti del consumatore. Il sistema delle accise prevede, infine, che il tributo possa essere strutturato in modo da rendere la traslazione sul consumatore finale *necessaria* ovvero *intrinseca*. Sono questi i casi in cui i prezzi dei beni colpiti da alcune accise sono autoritativamente determinati dal

#### **4) I meccanismi giuridici di trasferimento dell'imposta riconosciuti nel nostro ordinamento ed il tema dei patti di imposta: la rivalsa**

Si è appena constatato che un patto di imposta, per essere tale, deve necessariamente esprimersi in un meccanismo giuridico, quale è, ad esempio, una clausola di accollo, od innestarsi, derogandovi, su un meccanismo giuridico preesistente, previsto dal legislatore quale forma di attuazione del tributo ed atto a trasferire *giuridicamente* l'onere dell'imposta.

Nel nostro ordinamento tributario è possibile individuare due modelli giuridici di trasferimento dell'imposta: quello della rivalsa, quale espressione che racchiude, come vedremo, disparate forme di trasferimento dell'onere del tributo, in funzione dell'attuazione dello schema stesso dell'imposta, e quello dell'accollo d'imposta.

Il primo modello, quello della rivalsa, ha fonte legale, fu originariamente concepito con riferimento alle figure del responsabile e del sostituto di imposta<sup>22</sup> ed è oggi esteso, almeno sotto il profilo terminologico, al settore dell'imposizione sul consumo e, in particolare, per quanto sarà oggetto del presente lavoro, dell'imposta sul valore aggiunto.

---

governo e che il tributo pagato dal soggetto che immette i beni al consumo viene determinato applicando un'aliquota proporzionale su tale prezzo. Il risultato di tale meccanismo è identico a quello che si avrebbe qualora il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria avesse l'obbligo di rivalersi sul consumatore, poiché il meccanismo combinato del prezzo imposto e dell'aliquota su di esso calcolata fa sì che il tributo gravi necessariamente, per l'intero suo ammontare sul consumatore finale.

<sup>22</sup> Come noto, a mente dell'art. 64 D.P.R. 600/72 il sostituto è "*colui che, in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri per fatti o situazioni a questi riferibili, e anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa se non è diversamente stabilito in modo espresso*". Dalla lettura della norma emerge con chiarezza che il sostituto, "in forza di disposizioni di legge", diventi parte di un rapporto giuridico complesso, assumendo il ruolo di soggetto passivo, ai fini dell'adempimento. Proprio il richiamo alla necessaria esistenza di una specifica disposizione di legge tradisce il verificarsi di una sostanziale deviazione nel normale processo di imputazione normativa dell'onere fiscale. Sul punto, la Corte Costituzionale (C.Cost. 92/1972) ha affermato che l'istituto della sostituzione risponde a criteri di tecnica tributaria, basati sulla finalità di agevolare l'accertamento e la riscossione dei tributi. DE MITA, *Capacità contributiva*, cit. pag. 467 osserva che "dire che la funzione è puramente tecnica vuol dire che la sostituzione non deve alterare la situazione sostanziale che si produce in testa al soggetto principale: questi deve sopportare l'onere tributario. (...) ora: rivalsa facoltativa vuol dire credito negoziabile; rivalsa obbligatoria vuol dire divieto di patti a negoziarla e quindi nullità degli stessi. PARLATO, voce *Sostituzione tributaria*, in Enc. Giur. Trecc., pag. 1 e ss sostiene che la sostituzione tributaria si farebbe consistere in null'altro che una particolare destinazione dell'effetto giuridico "tributo", il quale, anziché far capo ad un soggetto alla cui sfera giuridica secondo un criterio normale di imputazione sarebbe riconducibile, si verifica nei confronti di un soggetto estraneo al prodursi della fattispecie, nel senso tipico della relazione soggetto-presupposto proprio di ciascun tributo.

Nella nostra tradizione giuridica, la rivalsa è prevista dalla legge quando il soggetto titolare dell'obbligo di versamento del tributo all'erario (il c.d. soggetto attivo della rivalsa) è soggetto diverso da colui che ne pone in essere il presupposto, inteso in senso giuridico<sup>23</sup>.

Autorevole dottrina osservava che il diritto (o l'obbligo di rivalsa) sono attribuiti, in generale, al sostituto e al responsabile, anche se non sempre l'utilizzo del termine "rivalsa" sta ad indicare che si sia in presenza di uno dei due istituti ricordati<sup>24</sup>. Al contrario, è ragionevole sostenere che il ricorso generalizzato al termine "rivalsa", a descrivere ogni meccanismo che comporti una forma di trasferimento giuridicamente rilevante dell'onere del tributo, tanto nell'ambito delle imposte dirette che dell'imposizione sul consumo, abbia finito per estendere il termine a meccanismi radicalmente diversi, che operano addirittura in senso opposto, sicché non si può prescindere dall'operare tra i vari casi di rivalsa alcune distinzioni, che risultano fondamentali ai fini delle riflessioni sul tema dei patti di imposta.

È noto che quello della rivalsa è istituto cruciale per l'analisi delle tematiche relative alla giustificazione, in termini di capacità contributiva, dell'imposizione, dal momento che consente di attuare lo scopo del legislatore, a che il soggetto che realizza il presupposto del tributo effettivamente sopporti il relativo onere economico.

Peraltro, proprio la funzione di trasferimento dell'obbligazione, e non già di mera redistribuzione di un sacrificio economico, tra una pluralità di soggetti, vale a distinguere la rivalsa propriamente intesa dai casi, pure previsti dalla legge, in cui essa si configuri come normale azione di regresso tra coobbligati in solido, ovvero come una forma di surrogazione<sup>25</sup>

La legge individua nella rivalsa, di volta in volta, l'oggetto di un obbligo, di un diritto, di una facoltà ovvero di un divieto, a seconda della struttura del tributo e dell'interesse del legislatore a che l'onere del tributo si trasferisca effettivamente

---

<sup>23</sup> Secondo la tesi dominante, tra gli autori che si sono occupati della problematica relativa all'identificazione dei soggetti che occupano il lato passivo dell'obbligazione tributaria, il sostituto andrebbe senz'altro considerato come soggetto passivo di imposta, pur con la qualifica di soggetto passivo *de iure*, essendo il solo contribuente (nella previsione della norma) il soggetto passivo *de facto*. Addirittura, autorevole dottrina ha attribuito al sostituto il ruolo di "terzo estraneo" rispetto all'obbligazione tributaria.

<sup>24</sup> BOSELLO, voce *Rivalsa (Dir. Trib.)* in Enc. Giur. Treccani.

<sup>25</sup> Cfr, amplius, BOSELLO, voce *Rivalsa (Dir. Trib.)* in Enc. Giur. Treccani

sul soggetto che ha posto in essere il presupposto dell'imposizione. Qualora, ad esempio, la rivalsa sia facoltativa, è l'interesse dello stesso soggetto passivo ad essere tutelato, restando, sostanzialmente, indifferente per lo Stato che la rivalsa \_ cioè lo spostamento – abbia luogo o meno. Viceversa, qualora la rivalsa sia obbligatoria, diviene preminente l'interesse pubblico a che il tributo vada a gravare su un altro soggetto. Così come correlativamente il divieto di rivalsa realizza lo stesso interesse pubblico di evitare il trasferimento dell'onere tributario.

Fatte queste premesse, è importante rilevare che la rivalsa ha per contenuto l'esercizio di un diritto di credito, espressione che mette ben in luce la coesistenza di due diverse situazioni in capo al soggetto attivo, al quale la legge attribuisce un diritto-obbligo di rivalsa: un obbligo, nei confronti dell'Erario, un diritto nei rapporti tra privati<sup>26</sup>.

La rivalsa, infine, attribuisce un autonomo titolo di credito, e quindi un'autonoma evidenza alla somma che ne è oggetto, rispetto alla somma che – in uno con la prima – viene trasferita dal soggetto attivo a quello passivo della rivalsa in relazione al rapporto sottostante.

### **5) Il trasferimento dell'imposta di matrice convenzionale: l'accollo d'imposta**

Ha invece matrice convenzionale il secondo meccanismo cui ci si riferiva, quello del c.d. accollo di imposta, recentemente affacciato al nostro panorama legislativo, con l'introduzione dell'art. 8, comma 2 dello Statuto dei Diritti del Contribuente (L. 212/2000), che espressamente ammette "*l'accollo del debito di imposta altrui, senza liberazione del contribuente originario*".

---

<sup>26</sup> Cfr. SALVINI, *Rivalsa (Dir. Trib.)* in Dir. Prat. Trib. 1996, II, pagg. 3, la quale osserva che nella previsione normativa dell'obbligo è assorbita anche quella del diritto, anche se le due previsioni attengono a rapporti diversi: se un soggetto deve esercitare la rivalsa il soggetto passivo non può infatti legittimamente opporsi a tale esercizio. Così a differenziare le ipotesi di obbligo di rivalsa da quelle di mero diritto non è tanto l'attribuzione di un diritto, in luogo della prescrizione di un obbligo, quanto la stessa assenza della prescrizione dell'obbligo.

L'introduzione nel nostro panorama legislativo di questa norma sembrerebbe avere risolto la questione, tradizionalmente dibattuta in dottrina e giurisprudenza, dell'ammissibilità ed efficacia dei patti di imposta<sup>27</sup>.

In verità, tale norma a distanza di quasi dieci anni dalla sua entrata in vigore, non ha ancora avuto una disciplina attuativa, che ne regoli i profili applicativi, anche dal punto di vista procedimentale. Ciononostante, sembra ragionevole sostenere che essa abbia aperto una breccia, quantomeno sotto il profilo teorico, nella rigida posizione della giurisprudenza la quale, a partire da due note pronunce di metà degli anni ottanta<sup>28</sup>, aveva affermato la nullità di clausole

---

<sup>27</sup> A prima vista, si potrebbe ritenere che alla base della affermata inammissibilità dei patti di imposta stia il principio di riserva di legge enunciato dall'art. 23 Cost. e – di conseguenza – l'impossibilità per l'autonomia dei privati di stabilire, in deroga alla previsione legislativa, su quale soggetto debba ricadere l'onere del tributo. Tuttavia, secondo dottrina e giurisprudenza largamente prevalenti il problema non si ponga sul piano del rapporto tra obbligazione *ex lege* e autonomia privata. Semplicemente, simili patti sarebbero vietati per l'effetto che essi producono tra le parti, consistente nel traslare l'imposta su terzi. Infatti, se per alcuni autori il problema è costituito dall'effetto traslativo in sé, e riguarda l'effetto che il patto produce tra le parti, vi è anche chi ha correttamente sottolineato come il fulcro del problema sia nell'effetto che detti patti producono nei confronti dell'ente impositore. Muovendo da queste premesse, una parte della dottrina e della giurisprudenza giunse a concludere che i patti tesi a traslare il peso del tributo su terzi siano nulli per contrarietà al principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 della Costituzione. La questione fu affrontata, in giurisprudenza, essenzialmente con riferimento a meccanismi di accollo dell'imposta nelle imposte dirette. In particolare, meritano di essere citate perché ad esse si collegano talune delle soluzioni poi adottate dalla Suprema Corte nelle pronunce del 1985, quelle sentenze della Corte di Cassazione volte a reprimere le potenzialità elusive delle imposte sui redditi di clausole di remunerazione "al netto" dell'imposta, nell'ambito di rapporti di lavoro dipendente o autonomo. Conformi a tale *ratio* sono Cass. 3949/1979 che riteneva nulla la clausola, contenuta in accordi aziendali, che prevedeva la corresponsione di una indennità di rimborso dell'imposta di ricchezza mobile a favore dei dipendenti soggetti a tale tributo, in quanto diretta a sottrarre all'imposizione fiscale il dipendente relativamente alla somma rimborsata. La nullità della predetta clausola discendeva, a parere della Corte, non solo dal contrasto con le norme che sancivano l'obbligatorietà della rivalsa, ma anche col principio contenuto nell'art. 53 Cost.. Per considerazioni specifiche anche di carattere esegetico in merito all'impianto degli artt. 15, 16 e 17 del R.D. 24 agosto 1877 n. 4021, che prevedevano la mera facoltà di rivalsa del datore di lavoro relativamente all'imposta di ricchezza mobile, cfr. Quarta, *Studio sulla legge dell'imposta di Ricchezza Mobile*, Roma, 1883, 735 ss. Pur in assenza di una specifica disposizione che imponesse l'esercizio della rivalsa tale Autore già rilevava i gravi inconvenienti che sarebbero derivati dal mancato esercizio della medesima. Si veda inoltre la Cassazione SS.UU. n. 6386/1981 relativa ad una fattispecie in cui con clausola di contratto collettivo era stata istituita, ai fini della determinazione della pensione di vecchiaia una indennità per rimborso della imposta ritenuta. Si affermava, in questo caso che la rivalsa obbligatoria ha sì il fine economico generale di modificare il fenomeno della traslazione d'imposta, ma soprattutto quello strettamente fiscale di evitare che attraverso la rinuncia del sostituto d'imposta alla rivalsa e al rimborso delle ritenute, l'effettivo soggetto passivo dell'obbligazione tributaria venga a percepire un supplemento di reddito sottratto a tassazione.

<sup>28</sup> Si tratta delle pronunce della Cass. Civ. sez. I., 5 gennaio 1985 n. 5, in *Giur. It.* 1986, I, 1 pag. 953 con nota di GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta.* e Cass. SS.UU. 18 dicembre 1985 n. 6445. In entrambi i casi, oggetto della pronuncia della Suprema Corte fu la previsione, in un contratto di mutuo, di una clausola per effetto della quale il mutuatario si accollava le imposte I.L.O.R. e I.R.P.E.G. facenti carico al mutuante sugli interessi del mutuo. Lo scopo, evidentemente, era quello di garantire al mutuante un utile netto predeterminato, neutralizzando a suo favore l'incognita del prelievo fiscale. Oggetto della pronuncia, dunque, non era la conformità al dettato costituzionale di una

di accollo degli oneri tributari relativi a due contratti di mutuo<sup>29</sup>, per contrarietà alla norma imperativa, rappresentata dall'art. 53 della Costituzione.

Ne seguì un ampio dibattito, che portò l'attenzione di tanti autori proprio sul tema dei patti di imposta, e sui profili di ammissibilità ed efficacia di simili clausole<sup>30</sup>.

---

delle norme sopra citate, quanto la coerenza costituzionale di un patto che ha l'effetto di traslare l'onere del tributo su un soggetto diverso dal portatore della capacità contributiva. Nel primo caso citato, la Prima Sezione della Corte di Cassazione ha ritenuto vietato e nullo, ai sensi dell'art. 1418 c.c. e per contrasto con l'art. 53 Cost. qualunque patto con il quale un soggetto, ancorchè senza effetti nei confronti dell'erario, riversi su un altro soggetto, pur se diverso dal sostituto, dal responsabile e dal c.d. contribuente di diritto il peso dell'imposta, sia essa imposta diretta o indiretta. Secondo la Corte, il fatto stesso che esistano norme che dichiarano nulli i patti tesi a trasferire sul altri l'onere dell'imposta, porta a ritenere che tali norme – ponendosi espressamente come deroghe al principio dell'autonomia contrattuale – siano applicazioni concrete e specifiche di un principio riconducibile al dovere di tutti di “concorrere alle spese pubbliche” sancito dall'art. 53. Come si è detto, la stessa Suprema Corte tornò in seguito sui suoi passi, valutando con animo diverso la medesima fattispecie. Nella sentenza pronunciata dalle Sezioni Unite, viene sottolineato come la clausola inserita nel contratto di mutuo non implicasse che l'imposta afferente un reddito venisse corrisposta al fisco da un soggetto diverso dal suo percettore, obbligatosi a pagarla in sua vece e suo conto. Tale clausola configurava, semplicemente, una traslazione economica palese dell'ammontare dell'imposta che determina un incremento del reddito del mutuante, a sua volta assoggettato ad imposta. Riconoscendo alla fattispecie una rilevanza meramente economica, successiva al pagamento dell'imposta, il patto non incideva sul disposto dell'art. 53 Cost. Su tali premesse, la Suprema Corte giunse a riconoscere che simili patti, pur rimanendo giuridicamente irrilevanti nei confronti dell'Amministrazione, sarebbero pienamente validi fra le parti, sempre che non producano, quale effetto, l'evasione dell'imposta. In questo senso si veda RINALDI, *Problemi relativi ai patti di accollo delle imposte dirette*, in Giur. Imp. 1986, I, pag. 1389 -1390, alla quale si rinvia per un'ampia ricostruzione dell'evoluzione giurisprudenziale; FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte* in Giur. It., 1986, I, 1 pag. 1465 per il quale “con la sentenza n. 6445 del 1985 delle Sezioni Unite la Suprema Corte si affretta a rinnegare, limitatamente alla traslazione convenzionale delle imposte, l'orientamento manifestato con la precedente sentenza della I sezione civile n. 5 del 1985 (...) Le ragioni di codesto ripensamento parziale non ci sembra che brillino per coerenza e non possono, per ciò, andare indenni da censura. Esse discendono dalla pretesa della Suprema Corte di sconfessare il pregresso orientamento solo a metà, salvando ad un tempo il principio della validità delle clausole negoziali di accollo di imposte, e l'altro – che ci pare antinomico e configgente – della illiceità delle previsioni legali di rivalsa facoltativa.”. *Contra* GRANELLI, *Ancora in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in Giur. It. 1986, I, pag. 1463 secondo il quale la pronuncia delle Sezioni Unite “lungi dal porsi come revirement rispetto alla precedente sentenza (...) reca un'espressa conferma del principio di diritto in quella proclamato: viene, infatti, solennemente ribadita l'inammissibilità, in linea generale, delle private pattuizioni aventi ad oggetto l'attribuzione inter partes dell'onere tributario, consentendosene tuttavia l'accollo contrattuale allorché esso operi esclusivamente quale criterio di determinazione del corrispettivo”.

<sup>29</sup> Il tenore della clausola era il seguente: “Qualunque imposta, tassa o gravame fiscale colpisca ora o colpirà in avvenire il capitale e le semestralità dovute dalla parte mutuataria, essa parte mutuataria dovrà rimborsare l'importo senza alcuna eccezione, a semplice richiesta dell'ente (mutuante), intendendosi che l'ente medesimo debba realizzare sulla somma mutuata l'interesse annuo netto del nove per cento per tutta la durata del mutuo”.

<sup>30</sup> Si ricordano, in particolare, i contributi di GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d'imposta.*; RINALDI, *Problemi relativi ai patti di accollo delle imposte dirette*, in Giur. Imp. 1986, I, pag. 1389 -1390, alla quale si rinvia per un'ampia ricostruzione dell'evoluzione giurisprudenziale; FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte* in Giur. It., 1986, I, 1 pag. 1465, GRANELLI, *Ancora in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in Giur. It., 1986, I, pag. 1463, DE MITA, *Il mercato delle tasse* in Boll. Trib. 1985 pag. 1381 e ss.; *Ancora sulla liceità dell'accollo di imposta*, ivi, 1986, pagg. 591 e ss.; *Capacità contributiva, traslazione ed accollo d'imposta in Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 1995, pag.71.

Se, dunque, sino all'introduzione della citata norma dello Statuto, il problema era sempre stato quello di chiarire se, a fronte di specifici divieti che sancivano la nullità di "patti contrari"<sup>31</sup> esistesse un principio generale, implicito nel nostro ordinamento, che vietasse i patti di imposta, ovvero se fossero ammessi e con quale efficacia, oggi i termini della questione sembrano essere, almeno in parte, mutati.

Occorre oggi definire l'ambito di applicazione di questa norma: quali tipologie di "patti di imposta" siano senz'altro ammessi, in quanto rientranti nello schema dell' *"accollo del debito d'imposta altrui"*, per poi chiedersi se la norma in questione sia stata intesa quale espressione di un principio generale, che ammette – in generale - patti aventi ad oggetto la ripartizione, sul piano soggettivo, dell'onere tributario; ovvero se un principio generale, di segno opposto, sia riconducibile nelle singole norme che prescrivono la "nullità di patti contrari", ancorché con riferimento a singole leggi di imposta, con la conseguenza che la stessa norma statutaria, si configurerebbe quale eccezione

---

<sup>31</sup> L'art. 62 D.P.R. 26 aprile 1986 n. 131 in materia di imposta di registro, a detta del quale *"i patti contrari alle disposizioni del presente Testo Unico, compresi quelli che pongono l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente sono nulli anche tra le parti"*. Per una impostazione generale del problema si veda SANTAMARIA, *Registro (imposta di)* in Enc. Dir. XXXIX, Milano, 1988, pag. 593; FEDELE *La nullità dei patti fra le parti concernenti l'imposta di registro* in Riv. Dir. Fin., 1990, II, pag. 38. Ancora, nell'ambito della disciplina dell'imposta di bollo l'art. 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 642 dispone che *" i patti contrari alle disposizioni del presente decreto compreso quello che pone l'imposta e le eventuali sanzioni a carico della parte inadempiente o di quella che abbia determinato la necessità di far uso degli atti o dei documenti irregolari sono nulli anche tra le parti."* Sulla disposizione in materia di imposta di bollo si veda D'AMATI, *Bollo (Imposta di)* in Digesto IV, Torino, 1987, pag. 254; BERLIRI, *La legge di bollo e di registro*, Milano, 1970, pag. 87. E' poi opportuno menzionare, per l'importanza che la norma ricoprì nel dibattito dottrinale sul tema, il divieto contemplato all'art. 27 del D.P.R. n. 643/1972 in materia di INVIM – oggi abrogata – che comminava la nullità *"di qualsiasi patto diretto a trasferire ad altri l'onere dell'imposta"*. In materia di imposte dirette, un obbligo di rivalsa è previsto dalle norme del titolo II del D.P.R. 600/73 che disciplinando le ritenute alla fonte, impone a determinati soggetti, individuati nelle singole norme di *"operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa"*. Cfr. gli artt. 23-24-25-25BIS-26-27-28 del D.P.R. 600. Ancora, l'obbligo di rivalsa è ribadito all'art. 64 del medesimo decreto, con riferimento alla figura del sostituto di imposta, rubricato *Sostituto e responsabile d'imposta*, afferma: *chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento di imposte in luogo di altri, per fatti o situazioni a questi riferibili, ed anche a titolo di acconto, deve esercitare la rivalsa, se non è diversamente stabilito in modo espresso. Il sostituto ha facoltà di intervenire nel procedimento di accertamento delle imposte.* mentre un mero diritto di rivalsa è riconosciuto in capo al responsabile di imposta: *"Chi in forza di disposizioni di legge è obbligato al pagamento dell'imposta insieme con altri, per fatti o situazioni esclusivamente riferibili a questi, ha diritto di rivalsa"*. Spostandosi sul piano dell'imposta sul valore aggiunto, l'art. 18 D.P.R. 633/72 prevede che *" il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente"*, e prevede al comma 4 che *"è nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti"*.

ad un principio generale, con applicazione limitata ai soli casi in cui l'accollante sia un soggetto terzo, che non ha alcun rapporto con l'ente impositore<sup>32</sup>.

Come vedremo, infatti, la realtà economica conosce vari fenomeni negoziali, aventi ad oggetto la redistribuzione soggettiva dell'onere dell'imposta, i quali, secondo le correnti ricostruzioni teoriche, non configurano propriamente un "accollo del debito d'imposta altrui".

La domanda da porsi, dunque, è se il nostro ordinamento abbia inteso riconoscere, pur con tutti i limiti dati dall'inefficacia dell'accollo nei confronti dell'ente impositore, solo quei patti di imposta che si innestano su rapporti prettamente civilistici, che originano dall'operazione che configura il presupposto dell'imposizione, ovvero se, in ossequio ad un principio generale che conosce solo alcune specifiche deroghe, possano essere ammessi anche patti di imposta che si innestano su schemi soggettivi ontologicamente trilaterali, in quanto così previsti dal legislatore, in funzione della attuazione stessa del tributo<sup>33</sup>.

---

<sup>32</sup> Sul problema del coinvolgimento di terzi nell'applicazione delle imposte di soggetti estranei al presupposto economico, l'essere tenuti a pagare l'imposta "per fatti e situazioni riferibili ad altri ha posto il problema della giustificazione rispetto al precetto Costituzionale (l'art. 53) secondo il quale ad ogni capacità contributiva deve corrispondere un sacrificio nella sfera economica del soggetto cui tale capacità si riferisce. Rispetto alla figura del responsabile di imposta la Corte costituzionale ha affermato (C- Cost. 120/1972) che "...il necessario collegamento con la capacità contributiva non esclude che la legge stabilisca prestazioni tributarie a carico oltre che del debitore principale, anche di altri soggetti non direttamente partecipi del fatto assunto come indice di capacità contributiva. In tali casi peraltro occorre che una siffatta imposizione risulti legittimata da rapporti giuridico-economici intercorrenti tra i soggetti predetti, rapporti idonei alla configurazione di unitarie situazioni che possono giustificare razionalmente il vincolo obbligatorio."

<sup>33</sup> PARLATO voce *Responsabilità di imposta*, in Enc Giur. Trecc. pag. 1. individua proprio nell'esistenza della facoltà di rivalsa, l'elemento probativo dell'alienità del debito da parte del responsabile di imposta. Secondo questa ricostruzione, che richiama la nota teoria distintiva tra Schuld (debito) e Haftung (obligatum esse) elaborata da ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano 1955, pag. 145 si verificherebbe una disgiunzione tra debito e responsabilità, nel senso che il debito tributario ricadrebbe su un soggetto, mentre la (sola) responsabilità sarebbe riferibile ad altra persona. PARLATO, *cit.*, loc. cit. richiama la distinzione operata da TESORO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1983, pag. 98 tra debitore, quale soggetto cui incombe direttamente e formalmente l'obbligo di pagare il tributo; *contribuente*, ossia il soggetto passivo in senso materiale e sostanziale, cui incombe in via definitiva l'onere del pagamento; e il terzo, che è titolare di un'obbligazione tributaria in via sussidiaria, cui incombe l'obbligo del pagamento e di sopportare la coazione in caso di inadempimento del debitore o del contribuente. L'autore osserva come in questa tripartizione il responsabile non è né contribuente né debitore, ma è colui che per precisa disposizione della legge tributaria può essere sottoposto ad esecuzione per un debito di terzi.

## **6) “I patti di accollo del debito di imposta altrui”: ambito di applicazione dell’art. 8, comma 2, dello Statuto dei diritti del Contribuente**

Considerato che in passato l’espressione “accollo di imposta” veniva utilizzato, tanto in dottrina che in giurisprudenza, in termini generici, “atecnici”, si può ben apprezzare la portata sistematica della disposizione di cui all’art. 8, comma 2, L. 212/2000, a mente della quale “è ammesso l’*accollo del debito di imposta altrui, senza liberazione del contribuente originario*”.

Tuttavia, viene da chiedersi se il legislatore abbia inteso richiamare la relativa disciplina codicistica (ove compatibile), ovvero regolare l’accollo del debito tributario in modo autonomo.

La dottrina, pur senza espresse prese di posizione sul punto<sup>34</sup>, sembra unanime nel ritenere applicabile la disciplina codicistica<sup>35</sup>, ove compatibile con l’unica disposizione a carattere speciale, che caratterizza la norma tributaria, consistente nell’inciso “senza liberazione del contribuente originario”.<sup>36</sup>

Sorge, al contempo, l’esigenza di determinare l’ambito di applicazione dell’accollo cui fa riferimento la norma in esame, muovendo da un dato di fatto: la stessa nozione civilistica di accollo manca di una definizione positiva, atteso

---

<sup>34</sup> Eccetto BRUNO *I patti di accollo*, cit. pag. 971, il quale espressamente sostiene che “*il riferimento all’accollo andrebbe inteso come riguardante l’istituto civilistico disciplinato dall’art. 1273 c.c.*”.

<sup>35</sup> La questione del rapporto con la disciplina civilistica è stata risolta richiamando il principio, largamente condiviso in dottrina, di coerenza ed unitarietà dell’ordinamento per cui, laddove si faccia riferimento ad istituti tipici di altri rami del diritto, un’esigenza di interpretazione sistematica impone di assumerne il significato e la disciplina proprie, ove ciò non contrasti con i principi della materia tributaria, ovvero non emerga una diversa volontà dal complesso della normativa esaminata. In tal senso MICHELI, *Enc. Dir.*, XXIII, voce *Legge (dir. Trib)*, 1097; FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, pag. 94; CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992, pag. 81. Sul punto si esprime in termini dubitativi FREGNI, *Obbligazione civile e obbligazione tributaria*, Torino, 1998, pagg. 8-9. Non ultimo, a favore di una lettura restrittiva del termine accollo, depone anche un argomento di carattere terminologico. L’utilizzo di tale termine, infatti, assume una valenza specifica, se confrontato con la figura della “assunzione del debito dell’autore della violazione”, previsto in materia di sanzioni dall’art.11, comma 6, D.lgs. 18 dicembre 1997 n.472.

<sup>36</sup> Sul punto, PAPARELLA, *Studi preliminari sui profili... cit.*, pag. 297 definisce il rapporto tra la disposizione fiscale e quella civilistica di “stretta correlazione e complementarità, in quanto la prima recepisce implicitamente le caratteristiche strutturali del negozio che richiama espressamente – determinando per tale via l’ambito oggettivo di applicazione – ma disciplina direttamente gli effetti tra le parti, utilizzando utilizzando una formula coerente con quanto previsto dall’art. 1273 c.c.

che l'art. 1273 c.c., si riferisce semplicemente alla attività giuridica che è peculiare a detta figura<sup>37</sup>.

Per di più, l'accollo evocato in materia tributaria non è definito nemmeno attraverso l'attività giuridica in cui esso si esprime, bensì attraverso gli effetti che esso produce nella sfera del soggetto creditore<sup>38</sup>. La lettera della norma, infatti, sembra richiamare l'attenzione dell'interprete non tanto sul fatto che sia "ammesso" l'accollo del debito di imposta altrui, quanto sul fatto che ciò avvenga "senza liberazione del contribuente originario".

Proprio l'attenzione al piano degli effetti potrebbe indurre ad estendere l'applicabilità dell'art. 8, sino a ricomprendere qualunque fenomeno che comporti, in deroga alla legge, la ripartizione soggettiva dell'onere del tributo, mediante l'intervento di un terzo nell'adempimento dell'obbligazione. Tuttavia, l'esplicito richiamo all'istituto civilistico dell'accollo, nella forma del c.d. accollo cumulativo, sembra esprimere la chiara intenzione del legislatore statutario di delimitare l'ambito di applicazione della norma ai soli negozi che presentano tutti i tratti qualificanti dell'accollo.

Su queste premesse, la dottrina ha espresso le proprie perplessità, dovendo concludere per l'esclusione dall'ambito di applicazione della norma degli altri possibili accordi negoziali traslativi aventi ad oggetto il debito di imposta, quali la delegazione e l'espromissione<sup>39 40</sup>.

---

<sup>37</sup> MANCINI, *L'accollo*, in AA.VV., *Trattato di diritto privato*, diretto da RESCIGNO P., vol 9, Torino, 1999, 508.

<sup>38</sup> Sul punto PAPARELLA, *Studi preliminari sui profili... cit.*, pag. 296 che ravvisa nella scelta del legislatore tributario lo scopo di "agevolare l'equiparazione (e la collocazione nell'ambito delle) rispetto alle fattispecie previste dalla norma civilistica.

<sup>39</sup> In questo senso BRUNELLI, *L'accollo del debito di imposta nello Statuto del contribuente* in Notariato, n.2/2001, pag. 192; BRUNO, *I patti di accollo... cit, loc. cit.*, pag. 971, il quale esprime qualche riserva su una simile ricostruzione, ritenendo che "sarebbe stata – forse – conforme alla *ratio* dell'istituto (da individuare nell'opportunità di consentire l'intervento – non solo sul piano economico, ma anche su quello formale – dei terzi nell'esecuzione del debito tributario) una previsione più "aperta", che avesse lasciato spazio anche ad ipotesi di intervento diverse; quanto meno, *sub specie*, di espromissione. Così come è formulato, invece, l'art. 8 sembra non ammettere, per esempio, un accordo in funzione solutoria stipulato tra il terzo e l'ente pubblico creditore del tributo (che è la struttura tipica in cui si sostanzia l'espromissione)

<sup>40</sup> Tale ricostruzione, in verità, sembra confliggere con le teoriche elaborate dalla autorevole dottrina civilistica, che esclude, per l'accollo, "ogni autonomia concettuale rispetto all'espromissione" (trattasi di RESCIGNO, *Studi sull'accollo*, Milano, 1958, pag. 8), criticando l'opinione dominante in dottrina che prospetta una costruzione unitaria dell'istituto come contratto a favore di terzo. Efficace quanto afferma NICOLO', *L'adempimento dell'obbligazione altrui*, Milano, 1936, pag. 270, che rileva "E' bene però precisare subito che di solito, quando si parla di accollo, si intende alludere al fenomeno generico dell'assunzione da parte di un terzo del debito altrui, qualunque sia la forma giuridica che in

Una tale interpretazione trova, evidentemente, la propria ragion d'essere nella comprensibile difficoltà di estendere la portata della norma dello Statuto, sino a ricomprendere qualunque figura comporti una forma di trasferimento dell'onere tributario, data la presenza nel nostro sistema tributario di norme che stabiliscono – con specifico riferimento a casi determinati – la nullità dei patti sull'imposta.

Seguendo una simile impostazione, tuttavia, diventerebbe critico per lo stesso interprete ricostruire la norma in esame come espressiva di un principio generale dell'ordinamento tributario sui patti sull'imposta<sup>41</sup>.

Non solo l'argomento letterale, tuttavia, depone a favore di una lettura restrittiva dell'accollo del debito introdotto dallo Statuto. Al contrario, vedremo come la scelta del richiamo all'"accollo del debito d'imposta altrui", piuttosto che all'ammissione di "patti diretti a trasferire l'imposta su terzi" porta ad una

---

*concreto realizzi tale assunzione.*" E ancora "se si vuole veramente riconoscere autonomia giuridica all'accollo dei debiti bisogna che esso trovi la sua estrinsecazione in un negozio tra vecchio e nuovo debitore destinato a proiettarsi all'esterno e a manifestare quindi la sua efficacia nei confronti del creditore".

<sup>41</sup> BATOCCHI, *L'accollo del debito di imposta altrui*, pag. 440, in *Statuto dei diritti del Contribuente*, a cura di FANTOZZI – FEDELE, Milano, 2005. Contra BRUNO, *I patti di accollo dei tributi*, cit. pag. 969 che fa notare come si tratti "di un nuovo principio generale dell'ordinamento tributario, di importanza tale da poter essere derogato o modificato solo espressamente, e mai per mezzo di leggi speciali". A questo proposito, l'art. 8 comma 2, ha offerto ampi spunti di dibattito rispetto ai rapporti con l'ordinamento tributario e con i principi costituzionali che ad esso presiedono. FEDELE, *l'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit. pag. 895 ha osservato come la formulazione "permissiva" della norma ("è ammesso l'accollo del debito d'imposta altrui...") parrebbe scontare nella *mens legis* la sussistenza secondo il diritto vivente di un "divieto di accolli di imposta" o quantomeno di un dubbio interpretativo al riguardo. Per questa via, osservando come il presunto divieto di patti sull'imposta venga dedotto dalla diretta applicazione dell'art. 53 Cost., l'autore segnala come per coerenza si dovrebbe giungere alla conclusione che la norma stessa sia incostituzionale. Circostanza che depone, ulteriormente a favore dell'insussistenza del preteso divieto di patti sull'imposta ex art. 53 Cost., dati le evidenti difficoltà operative che discenderebbero dall'applicazione di una norma incostituzionale. Si veda FEDELE, *autonomia privata e distribuzione dell'onere del tributo*, cit. pag. 6. Lo stesso autore sottolinea come la tesi della diretta applicabilità dell'art. 53 Cost. abbia suscitato in dottrina non poche critiche, per l'operare nella materia tributaria del principio di riserva di legge. La dottrina ha affermato come solo l'espressa previsione normativa di un divieto, o dell'inefficacia del patto potrebbe determinarne l'invalidità o l'inefficacia. Sul punto si veda GAFFURI, *Rilevanza fiscale dei patti traslativi dell'imposta*, Riv. Dir. Fin. 1986, II, pagg. 119 e ss.; FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale delle imposte*, Giur. It. 1986, I, 1, 1465, che ritiene che la nullità dei patti sull'imposta non derivi dalla diretta applicabilità dell'art. 53 Cost., osservando come gli accolli convenzionali siano nulli sia nel caso in cui la nullità sia espressamente comminata dalla legge, sia nel caso essi intervengano a modificare la rivalsa obbligatoria. Tale contrapposizione può essere superata dalla posizione assunta da GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione di imposta*, Giur. It. 1986, I, 953, che osserva come siano le stesse norme di legge a definire il presupposto e i soggetti passivi del prelievo così ponendo la regola della necessaria imposizione a ciascun soggetto passivo, e solo ad esso, della corrispondente misura di concorso alle spese pubbliche. Per questa via, anche in mancanza di un espresso divieto, ed anche senza ricorrere alla diretta applicabilità dell'art. 53 Cost., si potrebbe porre il problema della invalidità del patto per contrarietà a norma imperativa, ex art. 1418 c.c.

conseguenza ben precisa, sul piano sistematico: quella di escludere dall'ambito di applicazione della norma quei patti di imposta che si innestano su schemi soggettivi ontologicamente "trilaterali", vuoi per esigenze peculiari di politica tributaria, quali la certezza della riscossione (si pensi ai casi di coobbligazione o di sostituzione tributaria) ovvero per le peculiarità della struttura dell'imposta (come è nel caso di particolare di Iva e accise).

Sembra, pertanto, che la scelta di affidare la regolamentazione dell'accollo dell'imposta alla disciplina civilistica comporti, quale prima conseguenza, che l'art. 8 si estenda sino a disciplinare le sole fattispecie di accordo che prevedono la traslazione del debito tributario su di un soggetto terzo, estraneo al rapporto d'imposta.

Si può ritenere che l'art. 8, comma 2, dello Statuto del contribuente, laddove parla di accollo del debito altrui, contenga una formula pleonastica, dal momento che il rinvio alla figura dell'accollo comprende un richiamo implicito alla necessaria altruità del debito<sup>42</sup>. D'altra parte, la stessa assunzione di un debito proprio sarebbe quantomeno priva di effetti, non comportando alcuna modifica sotto il profilo soggettivo dell'obbligazione e, comunque, sarebbe nulla per difetto di causa.<sup>43</sup>

Il riferimento apparentemente scontato all'altruità del debito vale proprio ad escludere dall'ambito di applicazione della norma talune fattispecie che pur comportando l'assunzione del debito di imposta da parte di un soggetto diverso da quello su cui l'onere del prelievo era destinato ad incidere, in via definitiva, non rispondono esattamente al requisito della "terzietà del debito".

Esempio paradigmatico è quello dell'iva.

---

<sup>42</sup> L'art. 1273 c.c. dispone, infatti, che l'accollo abbia ad oggetto "il debito dell'altro".

<sup>43</sup> Sul punto cfr. BATOCCHI, *L'accollo...*cit., loc. cit. pag. 434, nonché PAPARELLA *Studi preliminari sui profili...* cit. pag. 290.

### **7) I patti sull'imposta e le peculiarità dello schema soggettivo "trilaterale", tipico dell'imposta sul valore aggiunto**

Le riflessioni sin qui condotte sul tema dei patti di imposta, assumono sfumature particolari quando ci si sposta sul piano dell'imposizione sul consumo.

La peculiarità del sistema dell'iva sta proprio nel suo schema soggettivo ontologicamente trilaterale, che appartiene e caratterizza la struttura del tributo, nonché nella sua caratteristica di imposta plurifase, preordinata, attraverso gli istituti della rivalsa e della detrazione, al trasferimento dell'onere tributario dai soggetti passivi di diritto al contribuente di fatto, il consumatore finale, mantenendo tendenzialmente la neutralità nei confronti dei primi.

Al rapporto tra il soggetto passivo di diritto ed il soggetto a valle (sia esso, a sua volta, un operatore economico, ovvero un consumatore finale) che si esprime nel compimento della singola operazione imponibile, è connesso "a monte" il rapporto giuridico di imposta, che riguarda masse di operazioni, tra l'operatore economico (soggetto passivo di diritto dell'imposta) e l'ente impositore. Inoltre, qualora il soggetto a valle dell'operazione sia, a sua volta, un operatore economico, al compimento della singola operazione imponibile si ricollega, ancora una volta per masse di operazioni, il diritto di detrazione dell'imposta versata "a monte", da quella addebitata con riferimento alle operazioni effettuate "a valle".

Come vedremo nelle pagine che seguono, proprio lo studio specifico degli schemi soggettivi delle imposte sul consumo, iva e accise in primo luogo, ha rappresentato e rappresentano un fertile terreno per le riflessioni sul ruolo del contribuente di fatto e della rivalsa quale forma giuridica di trasferimento palese dell'onere del tributo.

Taluni autori<sup>44</sup> identificano nella rivalsa un istituto che va oltre il rapporto di carattere privatistico tra soggetto passivo di diritto e contribuente di fatto, ma partecipa della natura tributaria, ponendosi essa stessa come "cinghia di trasmissione" dell'onere del prelievo dal soggetto formalmente passivo, definito

---

<sup>44</sup> GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, 199 ss.; SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*. Cit. pag. 1296.

come *soggetto passivo dell'obbligazione tributaria*, al *soggetto passivo dell'imposta*, ossia colui che resta definitivamente inciso dal prelievo<sup>45</sup>.

Si comprende, a questo punto, l'importanza che riveste la definizione concettuale della natura e della funzione del rapporto di rivalsa, che rappresenta la chiave di volta per la coerente definizione del presupposto e del soggetto passivo dell'imposta.

Si è già sottolineato come, con riferimento al settore delle accise, la giuridica esistenza di tale rapporto segni la distinzione tra imposte di fabbricazione e imposte sul consumo.

Rispetto al tema dei patti sull'imposta la previsione o meno del meccanismo della rivalsa addirittura può pregiudicare l'esistenza stessa di detti patti, dal momento che – in assenza di tale meccanismo – il trasferimento a valle dell'onere tributario non ha alcun rilievo giuridico.

Ancora, la previsione della rivalsa come facoltativa o obbligatoria muta sostanzialmente l'approccio al tema dell'ammissibilità dei patti sull'imposta. Laddove, infatti, essa sia facoltativa, oggetto del patto sull'imposta è l'esercizio della rivalsa stessa, e risulta valorizzata una implicita ammissibilità degli accordi traslativi, in deroga alle previsioni del legislatore. Di contro, l'esistenza di un "obbligo di rivalsa" , con previsione di un divieto di patti contrari, opera proprio laddove l'esercizio della rivalsa non sia un diritto, bensì un obbligo (ancorché non coercibile), funzionale al corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta e alla realizzazione dell'intento perseguito dal legislatore per l'imposizione.

Ma proprio lo studio del settore dell'imposizione sul consumo e la necessità di definire cosa possa essere oggetto di disposizione negoziale in questo settore dell'imposizione, porta a riflettere sulla natura e la funzione della rivalsa nell'ambito dell'imposizione sul consumo, se essa coincida con l'istituto già noto al nostro ordinamento, ancorché nell'ambito dell'imposizione diretta, ovvero se abbia caratteri del tutto peculiari, diversi, tali che le riflessioni sulla rinuncia

---

<sup>45</sup>

FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968.

all'esercizio della rivalsa assumano connotati del tutto particolari e nuovi, rispetto alla nostra tradizione giuridica.

**8) Il sistema comunitario dell'imposta sul valore aggiunto quale chiave di lettura del problema dell'ammissibilità dei patti di imposta**

Per poter cogliere appieno le peculiarità che caratterizzano il sistema dell'iva, è necessario muovere da una ricognizione dei suoi principi generali, che collocano la disciplina comunitaria nel contesto del più ampio processo di armonizzazione fiscale<sup>46</sup>.

L'essenza dell'iva va ricondotta alla sua stessa natura di imposta comunitaria, in considerazione della sua genesi e delle fonti che la disciplinano sul versante del diritto comunitario e su quello della disciplina interna di attuazione. Questa stretta interrelazione tra norma comunitaria e norme interne si riflette sull'assetto normativo degli istituti che partecipano al meccanismo dell'imposta, al punto che una riflessione sulla portata, nell'ordinamento interno, del divieto di patti contrari all'esercizio della rivalsa, presente nel nostro ordinamento, non potrebbe non muovere da più ampie considerazioni sui principi ispiratori del sistema dell'imposta.

L'intero contesto normativo dell'iva è figlio del continuo confronto dialettico tra la normativa comunitaria e la disciplina interna di attuazione, che si realizza anche attraverso l'interpretazione del Giudice comunitario, preposto alla salvaguardia dei principi comunitari.

Affrontando lo studio dei profili teorici che si esprimono nella struttura dell'imposta non si può, pertanto, non confrontarsi con la matrice comunitaria dell'iva, antepoendo l'analisi delle categorie del diritto comunitario a quelle del diritto interno. Invertendo tale ordine logico, risulterebbe falsato il metodo di indagine e, con esso, il risultato scientifico stesso.

Ciò non tradisce l'intenzione di abbandonare le categorie "tradizionali" del diritto interno, poiché il confronto tra le due discipline non avviene su un piano di ideale contrapposizione tra due sistemi. Si tratta, al contrario, di verificare la coerenza del sistema derivato con quello comunitario, muovendo dalla

---

<sup>46</sup> *Amplius* COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'iva* in *Dir. Prat. Trib.* 1998, I, pag. 1590

consapevolezza che nella trasposizione nell'ordinamento interno la disciplina comunitaria può – talvolta – essere “incanalata” in categorie ed istituti già noti all'ordinamento interno, ed assolutamente estranei al sistema comunitario.

Ciò avviene anche e soprattutto per il diverso sostrato di principi che animano i due ordinamenti: quello comunitario, ispirato da principi essenzialmente mercantilistici e funzionali alla tutela della concorrenza tra operatori economici; quello interno, teso in primo luogo al rispetto dei principi su cui il sistema tributario e costituzionale di un ordinamento necessariamente poggia: capacità contributiva, uguaglianza, solidarietà sociale per citarne alcuni.

Tali riflessioni anticipano la difficoltà della trattazione del tema dei patti sull'imposta nell'Iva e, al contempo, valgono ad indicare il metodo di indagine prescelto.

Il richiamo ai principi ispiratori dell'imposta, quali risultano dalla normativa e dalla analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia, si pongono quale chiave di lettura dei più recenti sviluppi della giurisprudenza comunitaria, che sembra aver intrapreso un percorso interpretativo nell'ambito del quale, anche se solo incidentalmente, per la prima volta si delinea uno sforzo di definizione dei rapporti soggettivi sui cui il tributo si fonda, nonché delle connessioni tra i singoli istituti che partecipano alla attuazione del tributo, che offre all'interprete nazionale nuovi strumenti di lettura delle norme interne di attuazione.

Partendo da queste premesse, è possibile muovere passi più sicuri nel confronto tra il sistema comunitario e quello nazionale di attuazione sul quale pesava, sino ad oggi, un dato significativo: l'esistenza, nella normativa nazionale di attuazione, di previsioni relative all'obbligo dell'esercizio della rivalsa e al divieto di patti contrari, del tutto inesistenti nel sistema comunitario.

Al contempo, si pone, per questa via, il problema di definire le ragioni dell'introduzione di simili norme nel sistema interno, anche mediante il confronto con la portata dei divieti di patti contrari che costellano il nostro ordinamento, per verificare se perseguano interessi peculiari ad un sistema di principi tipico di un ordinamento interno, come potrebbe essere quella di garantire, attraverso il divieto di patti contrari, il rispetto del principio di capacità contributiva.

Per questa via, si proverà a definire se e in quali limiti siano ammessi, in materia di iva, i patti di imposta, in che rapporto si pongano con i patti di accollo

ammessi dall'articolo 8 dello statuto ed, infine, quale sia la giustificazione di quelle specifiche norme che, come accade nel sistema nazionale dell'iva, sanzionano con la nullità "i patti contrari", le deroghe negoziali al meccanismo dell'imposta, o, più in generale, al criterio di ripartizione soggettivo dell'onere del tributo adottato dal legislatore.

L'esperienza dell'imposta sul valore aggiunto, per la complessità dello schema soggettivo che la caratterizza, e la varietà di patti che sulla struttura dell'imposta potrebbero innestarsi, agevola riflessioni e distinzioni, utili al confronto con le possibili forme di patti di imposta che possono configurarsi nella realtà negoziale, senza tuttavia poter rientrare nell'ambito dei patti di acollo dell'articolo 8 dello Statuto.

Nel riflettere sulle tipologie di patti di imposta ammissibili e sulla loro compatibilità con le norme costituzionali, un ulteriore parametro di confronto sarà rappresentato dalla portata dei singoli "divieti di patti contrari" che costellano il nostro ordinamento, per chiedersi se essi abbiano una giustificazione comune, utilizzabile quale criterio discretivo per definire l'ammissibilità e l'efficacia di patti di imposta, e per fornire una possibile spiegazione alla assenza di divieti, in tal senso, in altri settori dell'imposizione, quali le imposte dirette, che rivestono una importanza non certo secondaria.

## CAPITOLO II

### L'IVA COMUNITARIA E I PATTI DI IMPOSTA TRA COERENZA DEL MECCANISMO DELL'IMPOSTA E TUTELA DELLA NEUTRALITÀ

#### **1) La tassazione del consumatore e il paradosso della irrilevanza del trasferimento a valle dell'imposta, nella normativa comunitaria.**

Da un'analisi della normativa comunitaria e della giurisprudenza interpretativa della Corte di Giustizia si delinea, sotto il profilo della tassazione del consumo, e della rilevanza di patti aventi l'effetto di evitare il trasferimento a valle dell'onere tributario, un quadro contraddittorio.

L'articolo 4 della Direttiva iva definisce il soggetto passivo dell'imposta come "chiunque esercita in modo indipendente e in qualsiasi luogo una delle attività economiche di cui al par. 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività", adottando un approccio oggettivo alla definizione del soggetto passivo dell'imposta, rilevando non tanto la forma giuridica del soggetto che pone in essere l'attività, quanto la natura oggettivamente economica dell'attività posta in essere da tale soggetto<sup>47</sup>.

---

<sup>47</sup> Questi aspetti dell'attività economica sono stati oggetto di una attenta analisi in seno al noto caso *Hong Kong Trade*. Nelle proprie conclusioni, l'Avvocato Generale Van Themaat sottolineò la centralità di questi concetti sostenendo che "l'espressione "con o senza scopo di lucro" che compare all'art. 4 della Sesta direttiva ha solo la funzione di chiarire che non è lo scopo quello che conta, bensì il genere dell'attività, la natura degli atti posti in essere da soggetti di per sé qualificabili come imprenditori o prestatori di servizi." In quell'occasione, in verità, la Corte si è discostata dal parere espresso dall'Avvocato generale, ma esso rimane un punto di riferimento per ricostruire il tema dell'oggettività dell'attività economica soggetta ad iva, dato che le riflessioni maturate in tale sede furono più volte richiamate e definitivamente adottate nella giurisprudenza successiva. A parere dell'Avvocato generale, infatti, "chi presta autonomamente e regolarmente servizi ad imprenditori va considerato – indipendentemente dal suo status di diritto privato o di diritto pubblico – soggetto passivo ai sensi dell'art. 4 della seconda direttiva (...), qualora la sua attività, *per natura*, possa venir svolta anche da prestatori di servizi indipendenti, che agiscono a scopo di lucro." Il parere espresso dall'avvocato generale si sviluppa intorno a due punti principali, accomunati dall'appartenenza ad una medesima idea: quella per cui siano da assoggettare ad Iva le attività che abbiano *natura oggettivamente economica*. La strada suggerita dall'avvocato Van Theemat era quella di un approccio pragmatico al problema della soggettività passiva: da affrontare andando oltre la forma, per saggiarne la sostanza; con attenzione al piano sostanziale, alle modalità concrete di esercizio, e non al *nomen iuris* dell'attività o alla natura pubblica o privata della personalità giuridica.

Secondo l'avvocato generale infatti l'argomento decisivo per qualificare una attività come soggetto passivo è la sua stessa natura economica, piuttosto che la veste giuridica da essa assunta o il metodo di finanziamento cui detta attività si affida. In quest'ottica non valevano ad escludere la Hong

Eppure la Corte di Giustizia è intervenuta, sin dalle prime pronunce, affermando con decisione che l'iva è un'imposta sul consumo, destinata a gravare sul consumatore finale<sup>48</sup>.

Al contempo, manca nella disciplina comunitaria qualunque esplicito riferimento al necessario trasferimento dell'onere dell'imposta sul soggetto a valle.

Una norma comunitaria così concepita sembra tradire l'intenzione del legislatore europeo di anteporre alla dichiarata finalità della tassazione del consumo il corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta, in funzione delle esigenze di riscossione, nonché la tutela della neutralità impositiva tra gli operatori economici.

Ma anche ritenendo che tali esigenze possano coesistere con la finalità di tassazione de consumo, non può non far riflettere la scelta del legislatore comunitario di non disporre, anche attraverso la previsione di sanzioni, un obbligo effettivo di trasferimento a valle dell'onere del tributo, essendosi limitato a prevedere, dal solo punto di vista formale, un obbligo di addebito dell'imposta in fattura.

Infatti, anche se di recente è sempre più frequente il ricorso a forme di "inversione" soggettiva degli obblighi nei confronti dell'ente impositore, quali la previsione della responsabilità solidale del cessionario, o il ricorso a meccanismi di inversione contabile (c.d. *reverse charge*) in taluni settori particolarmente esposti al rischio di evasione d'imposta, si può ritenere che l'effetto (indubbiamente realizzato da queste norme) di garantire che l'onere dell'imposta (oltre che l'espletamento degli adempimenti formali) sia sopportato

---

Kong Trade dal novero dei soggetti passivi né la sua natura di ente di diritto pubblico né il fatto che non percepisse direttamente un corrispettivo dal soggetto che riceveva la prestazione. Al contrario, avrebbe dovuto valere come lasciapassare il fatto che si trattasse di una attività economica. Il fatto, cioè, che offriva prestazioni sul mercato, che riceveva un corrispettivo proporzionato al volume d'affari procurato ad Hong Kong, che – attraverso una attività promozionale – offriva al mercato un servizio che altri, in forza di un vincolo negoziale, avrebbero potuto liberalmente fornire rientrando, in questo caso a pieno titolo, tra i soggetti passivi.

<sup>48</sup> Nel senso che l'Iva è un'imposta sul consumo confronta le conclusioni scritte dell'avvocato Van Gerven, presentate il 24 Aprile 1991 nella causa C -60/90, in *Racc.*1991. I-3124, il quale sottolinea che l'Iva è un'imposta sui consumi "rigorosamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi" e che l'onere fiscale ricade sul consumatore finale; conclusioni dell'avvocato Jacobs presentate il 3 marzo 1994 nella causa C-38/93, *Glawe*, in *Racc.*, 1994, I-1687, ove afferma che il consumo di beni e di servizi costituisce "l'evento imponibile in forza del sistema Iva.

dal soggetto a valle, rivesta un ruolo assolutamente di secondo piano, rispetto alla dichiarata finalità di contrastare comportamenti evasivi.

Sotto altro profilo, la mancanza di una norma comunitaria, che preveda il trasferimento effettivo dell'onere del tributo a valle, ha fatto sì che il giudice comunitario non fosse mai chiamato a pronunciarsi, direttamente, su tale questione. Di qui, la scelta necessitata di analizzare le tematiche relative all'ammissibilità di forme di ripartizione convenzionale dell'onere del tributo, muovendo dalla concezione del meccanismo dell'imposta che la Corte di Giustizia ha enunciato in via interpretativa, con riferimento agli istituti che partecipano al meccanismo di attuazione dell'imposta: addebito, versamento, detrazione, rimborso.

Un simile approccio porta spontaneamente ad effettuare una distinzione tra patti aventi ad oggetto l'onere del tributo, in senso stretto, e patti che possano incidere sul meccanismo formale dell'addebito derogando, ad esempio, alla determinazione della base imponibile con l'effetto di occultare parte del corrispettivo dell'operazione, o su altri elementi che appartengono alla struttura dell'imposta, quale l'aliquota applicabile alla operazione.

A fronte dell'ampio riconoscimento tributato alla autonomia delle parti, che operino secondo i ruoli loro attribuiti nel meccanismo applicativo dell'imposta, è evidente, infatti, che l'autonomia negoziale trova necessariamente un limite nelle fattispecie dispositive che si pongano in aperta violazione delle norme formali, sulle quali è costruito l'intero meccanismo dell'imposta.

## ***2) La natura e le caratteristiche dell'iva nella giurisprudenza della Corte di Giustizia: la natura dell'iva quale imposta sul consumo.***

La Corte di Giustizia da sempre individua il principio fondamentale che governa il sistema dell'Iva nell'art. 2 della Prima direttiva<sup>49</sup> a mente del quale "il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni e ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute

---

<sup>49</sup> Direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 n. 67/227/CEE

nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione".

Le caratteristiche essenziali dell'Iva comunitaria furono elencate *expressis verbis* per la prima volta nella sentenza resa dalla Corte di Giustizia relativamente al caso *Dansk Denkavit e Poulsen Trading*<sup>50</sup>, che le individua nei seguenti quattro aspetti:

- l'essere un'imposta *generale*, in quanto "si applica in modo generalizzato a tutte le operazioni commerciali aventi ad oggetto beni o servizi";
- l'essere *proporzionale* rispetto al prezzo dei beni e dei servizi;
- l'essere un'imposta la cui riscossione viene realizzata in ogni fase del processo produttivo e distributivo;
- l'essere un'imposta che colpisce il valore aggiunto dei beni e dei servizi, posto che il soggetto passivo porta in detrazione dall'imposta dovuta quella già assolta per effetto delle operazioni commerciali realizzate a monte.

L'elemento del consumo, pertanto, è fondamentale e costituisce il presupposto e il limite della tassazione iva, come emerge dalla lettura della copiosa giurisprudenza della Corte di Giustizia.<sup>51</sup>

Sin dalle prime pronunce, infatti, la Corte ha affermato che nel sistema comunitario dell'Iva, indipendentemente dal numero di passaggi fino al consumo finale, l'imposta colpisce ogni volta solamente il valore aggiunto e "grava in definitiva a carico del consumatore finale."<sup>52</sup>

---

<sup>50</sup> Sentenza 31 marzo 1992, C-200-90 in Racc. 1992, I-2240

<sup>51</sup> Nel senso che l'Iva è un'imposta sul consumo confronta le conclusioni scritte dell'avvocato Van Gerven, presentate il 24 Aprile 1991 nella causa C -60/90, in Racc.1991. I-3124, il quale sottolinea che l'Iva è un'imposta sui consumi "rigorosamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi" e che l'onere fiscale ricade sul consumatore finale; conclusioni dell'avvocato Jacobs presentate il 3 marzo 1994 nella causa C-38/93, *Glawe*, in Racc., 1994, I-1687, ove afferma che il consumo di beni e di servizi costituisce "l'evento imponibile in forza del sistema Iva.

<sup>52</sup> Cfr. sentenza 3 marzo 1988, nella causa 252/86, *Bergandi*, in Racc., 1988, 1371

Secondo la Corte, infatti, “un soggetto passivo deve sostenere l’onere dell’imposta quando esso si riferisce a beni o a servizi che egli utilizza per il suo consumo privato e non per le sue attività professionali soggette ad imposta”.<sup>53</sup>

### **3 ) La centralità dei principi di neutralità e certezza del diritto**

Architrave del sistema dell’imposta sul valore aggiunto è il principio di neutralità, principio che attraversa come un filo rosso tutte le pronunce rese dal Giudice comunitario in materia di iva<sup>54</sup>.

Tale principio, di elaborazione giurisprudenziale,<sup>55</sup> assolve alla funzione di assicurare la corretta attuazione del sistema di norme che disciplinano l’iva, prima fra tutte quelle che governano il meccanismo centrale di funzionamento dell’imposta: addebito, versamento e detrazione. Il nome stesso esprime il risultato che attraverso tale principio si intende raggiungere: la neutralità impositiva per gli operatori economici, sui quali non si devono riverberare gli effetti di un’imposta che è destinata ad incidere solo sui consumatori finali<sup>56</sup>.

L’obiettivo dichiarato, è quello dell’eliminazione delle varie forme di distorsione fiscale, per assicurare l’uguaglianza di trattamento impositivo a fattispecie

---

<sup>53</sup> Sentenza del 4 ottobre 1995 nella causa C-291/92 in *Racc.*, 1995, I- 2807 ss. sentenza *Finanzamt Uelzen c. Armbrrecht*. Ben chiara quindi anche nella giurisprudenza della Corte la netta distinzione tra soggetto passivo di diritto e consumatore (o, meglio, soggetto passivo di fatto), cristallizzata in una lucida definizione dell’Avvocato generale Darmon che nelle conclusioni presentate il 2 dicembre 1987 in seno alla causa 416/85 sostiene che il consumatore finale debba essere definito come “colui che acquista un bene o un servizio per uso personale, con esclusione di una attività economica, criterio di cui l’art. 4 della sesta Direttiva si avvale per contraddistinguere il soggetto passivo”.

<sup>54</sup> Sin dai tempi del *Rapporto del Comitato di Esperti Fiscali e Finanziari* del 1962 (c.d. *Rapporto Neumark*) All’obiettivo dell’armonizzazione fiscale dell’imposizione sulla cifra d’affari – e quindi dell’iva – è stato riconosciuto un ruolo di preminenza, in considerazione dell’influenza che essa produce sugli scambi in ambito comunitario

<sup>55</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenza del 22 febbraio 1984, causa 70/83, *Kloppenbourg*; sentenza del 15 dicembre 1987, causa 348/85, *Danimarca/Commissione*; sentenza 1 ottobre 1998, causa C-209/96, *Regno Unito/Commissione*; sentenza 22 novembre 2001, causa C-301/97, *Paesi Bassi/Consiglio*; sentenza 29 aprile 2004, causa C-17/01, *Sudholz* (in “*il fisco*” n. 21/2004, fascicolo n. 1, pag. 3275).Relativamente all’immodificabilità del carattere di una determinata operazione nella catena per effetto di eventi precedenti o successivi, Corte di Giustizia, sentenza del 29 giugno 1999, causa C-158/98, *Coffeeshop “Siberie”*.

<sup>56</sup> Per una originale ricostruzione delle diverse accezioni del principio di neutralità, in rapporto al problema dell’inerenza delle detrazioni si veda GREGGI, *Detraibilità dell’imposta e fatturazione*, in *Lo stato della fiscalità nell’Unione Europea*, a cura di DI PIETRO, vol. II, pagg. 380 e ss. Il quale distingue tra neutralità esterna ed interna, a sua volta scomposta in neutralità giuridica, competitiva ed economica.

dotate delle stesse caratteristiche essenziali – e così rispettare il principio della non discriminazione di cui all'art. 95 del Trattato di Roma.<sup>57</sup>

Strettamente collegato al principio di neutralità, ancorché principio di carattere generale, è il principio di certezza del diritto<sup>58</sup> in base al quale agli operatori economici soggetti a tassazione iva deve essere garantito l'affidamento circa i diritti e gli obblighi che derivano dall'esercizio della attività, in applicazione delle norme che disciplinano l'imposta.

Come vedremo nelle pagine che seguono, tali principi rappresentano i principali criteri interpretativi che orientano la Corte di Giustizia, nell'interpretazione della normativa comunitaria. Al contempo, questi stessi principi assumono contenuti nuovi, talvolta diversi, proprio in ragione del continuo confronto dialettico con la realtà economica e con le modifiche che investono la normativa.

#### **4) La soggettività passiva iva: la frattura tra soggetto passivo di diritto e di fatto**

Premesso come il tema della soggettività passiva Iva sia stato affrontato, nell'esperienza comunitaria, valorizzando l'aspetto oggettivo dell'esercizio di un'attività economica, proprio lo studio dell'imposta sul valore aggiunto pone in risalto l'ambiguità a prima vista disorientante, data dal fatto che in questa materia non ci si muova più sul consueto piano del rapporto tra soggetto attivo e soggetto passivo del rapporto di imposta, ma si assiste ad uno sdoppiamento, sul lato passivo, in due diverse figure ben definite, con ruoli che implicano caratteristiche, obblighi e poteri molto diversi.

Si è già detto che uno dei problemi teorici più rilevanti che si pongono in tema di Iva è proprio quello di ricomporre, almeno sul piano teorico, la frattura che i meccanismi applicativi dell'imposta creano, nel designare soggetti passivi figure che non sono propriamente soggetti portatori della capacità contributiva,

---

<sup>57</sup> Si vedano, in particolare, i punti 34 e 38 delle conclusioni rassegnate il 27 febbraio 1997 dall'Avvocato generale La Pergola sul caso *Goldsmiths*

<sup>58</sup> Corte di Giustizia: sentenza 29 aprile 2004, cause [C-487/01](#) e [C-7/03](#), Gemeente Leusden e Holin Groep (in "il fisco" n. 31/2004, fascicolo n. 1, pag. 4925); sentenza 6 aprile 1995, causa C-4/94, BLP Group; sentenza 3 dicembre 1998, causa C-381/97, Belgocodex, Schlossstrasse (punto 44); sentenza 11 luglio 2002, causa [C-62/00](#), Marks&Spencer; sentenza 26 aprile 1988, causa 316/86, Kruchen.

almeno se si considera il consumo come presupposto dell'imposta, come avviene, tipicamente, nella logica comunitaria<sup>59</sup>.

A ben vedere, infatti, la disciplina dell'imposta si concentra sulla sola figura del soggetto passivo di diritto, cui attribuisce una serie di obblighi e adempimenti formali, in funzione della corretta attuazione del meccanismo dell'imposta.

Parte della dottrina ha posto in luce come chi osservi i meccanismi di applicazione dell'Iva si trovi spettatore di un "gioco di regole formali relative alla fatturazione, alla rivalsa, alla deduzione e al versamento, gioco che cessa invece al passaggio dall'ultimo imprenditore al consumatore".<sup>60</sup> Secondo tale ricostruzione le norme relative all'applicazione dell'Iva potranno concettualmente dividersi in due gruppi diversi: da un lato quelle che attraverso il meccanismo delle detrazioni e della rivalsa, consentono di realizzare la neutralità dell'Iva in capo ai c.d. soggetti passivi di diritto. Dall'altro le regole che disciplinano la cessione da parte dell'ultimo soggetto di imposta al consumatore finale. Ciò senza che la disciplina preveda, in verità, due ordini distinti di regole dato che, salvo alcune diversità negli adempimenti formali, il meccanismo rimane sostanzialmente lo stesso pure nella fase finale.

La differenza è data quindi dall'impossibilità per il consumatore di effettuare la detrazione e dalla mancanza dell'obbligo di fatturazione in chi cede al consumatore finale (quanto meno quando si tratti di forfetari o di rivenditori al dettaglio)<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> GALLO, " *L'Iva: verso una ulteriore revisione* " in *Riv. dir. fin. sc. Fin.* - I - 1978 , 593. lo definisce efficacemente come "il problema della conciliazione o, meglio, dell'individuazione del rapporto corrente tra disciplina formale del tributo – che assume a soggetti passivi solo le imprese e i professionisti ed artisti e cioè dei soggetti non incisi in via definitiva dal tributo e a presupposto di fatto le operazioni da essi compiute – e la sua *ratio* costituzionale unitaria, che giustifica in termini di capacità contributiva l'applicazione del tributo solo in vista dell'immissione al consumo del bene o del servizio e non riguardo alla mera produzione o all'esercizio dell'arte e della professione."

<sup>60</sup> Così FANTOZZI A., " *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto* " in *Dir. prat. trib.*, I, 1972, 726.

<sup>61</sup> FANTOZZI A., " *Presupposto e soggetti passivi* ", cit., loc. cit., 726. È pur vero che nella disciplina iva si può ravvisare una certa omogeneità sotto un duplice profilo: da un lato nella disciplina delle operazioni compiute tra soggetti passivi di diritto, tra le quali emerge, come estranea al meccanismo, l'operazione di scambio dal dettagliante al consumatore; dall'altro, dal punto di vista degli strumenti giuridici adottati, detrazioni e rivalsa, dal momento che il sistema si preoccupa di trasferire l'imposta in avanti fino ad un soggetto, il consumatore appunto, cui non sarà possibile avvalersi dei medesimi strumenti, e che rimarrà pertanto inciso dal tributo.

Alla soggettività passiva è infatti strettamente legata l'applicazione del meccanismo delle detrazioni e della rivalsa da cui resta escluso chi non abbia le caratteristiche che abilitano a ricoprire il ruolo di soggetto passivo. Come rammentava la Corte di Giustizia sin dalle prime pronunce, solo i soggetti passivi possono dedurre, dall'imposta di cui sono debitori, quella da cui sono stati colpiti a monte nell'acquisto di beni e servizi<sup>62</sup>.

### **5) Lo schema soggettivo trilaterale ed il meccanismo applicativo dell'imposta a presidio della neutralità del sistema dell'imposta**

La struttura dell'iva, dunque, va apprezzata nel suo profilo dinamico, caratterizzato dall'interrelazione tra gli istituti dell'addebito e del versamento dell'imposta all'Erario, da una parte, e della detrazione, dall'altra, "ideali binari su cui scorre l'imposta dalle fase della produzione e della commercializzazione, nelle quali l'iva viene versata all'Erario frazionatamente, sino all'immissione al consumo finale dei beni e dei servizi, finendo per gravare sul solo patrimonio del consumatore"<sup>63</sup>.

L'operazione imponibile esprime un rapporto prettamente civilistico tra il cedente/prestatore e il cessionario/committente avente ad oggetto il pagamento del corrispettivo dell'operazione. Tuttavia, nel momento in cui l'operazione posta in essere da questi stessi soggetti rientra nel campo di applicazione dell'iva (sotto i profili soggettivo, oggettivo e territoriale) essa si configura come fatto generatore dell'imposta, che nel sistema comunitario diventa esigibile dall'Erario per il solo fatto del compimento dell'operazione, in ossequio al richiamato principio di oggettività che domina il sistema dell'iva, e a prescindere dalle successive vicende relative al corretto espletamento degli adempimenti formali e al rispetto delle diverse fasi di attuazione del tributo.

---

<sup>62</sup> In tal senso v. le sentenze della Corte di giustizia 5 maggio 1982, nella causa 15/81 *Schul*, in *Racc.* 1982, 1411 ss.; *Commissione c. Irlanda* in *Racc.* 1985, 2380.

<sup>63</sup> COMELLI, *La natura dell'imposta* in *L'imposta sul valore aggiunto – Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO, Torino, 2001 pag. 15.

Vedremo nelle pagine che seguono come il compimento di un'operazione imponibile azioni un meccanismo complesso, che poggia su tre rapporti tra loro strettamente collegati, in funzione dell'attuazione dell'imposta:

- il rapporto, corrente tra il cedente/prestatore, soggetto passivo *de iure* dell'imposta, e l'Erario in relazione al **versamento**, per masse di operazioni, di un ammontare pari all'imposta addebitata in rivalsa, in un determinato periodo;
- Il rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente avente ad oggetto l'**addebito in fattura** dell'imposta;
- il rapporto tra il cessionario/ committente dell'operazione e l'Erario, che si esprime nel **diritto a detrazione** dell'imposta assolta "a monte" dall'imposta addebitata in rivalsa con riferimento alle operazioni "a valle", anche in questo caso, per masse di operazioni. Come noto, tale rapporto non sussiste laddove il soggetto passivo della rivalsa sia un consumatore finale il quale, non avendo diritto alla detrazione sugli acquisti effettuati a monte, non potrà portare in detrazione la relativa imposta.

In base alle riflessioni sin qui condotte, resta da definire se sia estraneo, o meno, al meccanismo dell'imposta l'effettivo pagamento dell'imposta addebitata in rivalsa. Se, cioè, sia rilevante, nel rispetto dei principi su cui si fonda l'imposta in esame, che il cessionario/committente paghi effettivamente la quota di imposta addebitatagli in rivalsa; ovvero se l'onere economico corrispondente al tributo rientri nella disponibilità delle parti, le quali possono ripartirlo convenzionalmente.

Si tratta, cioè, di chiarire se la quota di corrispettivo addebitata a titolo di imposta sia disponibile dalle parti, ovvero se il credito da rivalsa – che ha titolo autonomo rispetto al credito relativo al corrispettivo *stricto sensu* dell'operazione, costituisca una quota indisponibile del corrispettivo.

Il meccanismo dell'imposta origina da un rapporto contrattuale che ha per oggetto il compimento di un'operazione imponibile, corrente tra il cedente/prestatore e il cessionario/committente, ed il corrispettivo, come è naturale, viene pattuito dalle parti, mentre non può essere oggetto di

negoziazione l'applicazione (o meno) dell'imposta, mediante addebito in fattura, o l'aliquota applicabile all'operazione. Elementi, questi, che appartengono alla struttura dell'imposta, cui non si potrebbe derogare, senza porre in essere una violazione della normativa.

Può accadere, tuttavia, che non vi sia un'effettiva corrispondenza tra il prezzo che il committente/cessionario paga al cedente/prestatore e quanto dichiarato in fattura. Come si avrà modo di verificare nelle pagine che seguono, infatti, è ragionevole sostenere che nell'ambito dei rapporti correnti tra le parti, con riferimento alla singola operazione imponibile, il cessionario/committente paghi, complessivamente, un corrispettivo inferiore a quanto esposto in fattura, in ragione di una rinuncia, totale o parziale, del cedente /prestatore ad avvalersi del diritto di credito che vanta, nei confronti del cessionario/committente a titolo di rivalsa iva.

Di conseguenza, è possibile che il soggetto passivo di diritto versi all'erario, sulla massa delle proprie operazioni, una cifra superiore a quella effettivamente riscossa a titolo di rivalsa iva, nel corrispettivo delle operazioni effettuate. Corrispettivamente, può accadere che il soggetto passivo porti in detrazione, per la massa delle operazioni effettuate a monte, una cifra superiore a quella effettivamente pagata alla propria controparte contrattuale.

Un simile accordo, posto in essere tra operatori economici, non sembra poter incidere in alcun modo sul corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta. A fronte del puntuale versamento dell'imposta addebitata, infatti, resta impregiudicato l'interesse fiscale alla riscossione, e ciò anche nel caso in cui il soggetto a valle, in possesso di regolare fattura, porti in detrazione l'imposta versata all'erario, ancorché mai pagata alla propria controparte. La questione, peraltro, non muta nella sostanza nel caso in cui l'operazione riguardi l'ultimo passaggio, quello al consumatore finale, il quale non gode del diritto a detrazione dell'imposta, e rispetto al quale è solo facoltativa l'emissione della fattura.

Di contro, non si può non rilevare che l'irrilevanza dell'effettivo pagamento della quota di corrispettivo addebitata a titolo di imposta potrebbe portare ad una distorsione della neutralità concorrenziale, laddove l'esercizio del diritto a

detrazione non sia ancorato alla circostanza che il soggetto sia stato effettivamente gravato dell'onere dell'imposta. Si tratta, in questo senso, di chiarire se il principio di neutralità, architrave del sistema dell'imposta in esame, si spinga sino ad imporre un effettivo pagamento del corrispettivo, ovvero se, a fronte del rispetto del meccanismo formale e dell'interesse fiscale alla riscossione, le vicende correnti tra le parti, ed aventi ad oggetto l'onere dell'imposta, restino mere vicende interne, senza alcun rilievo pubblicistico.

### **6) Il parallelismo tra versamento ed esercizio della detrazione e l'irrelevanza del pagamento. Il caso delle c.d. frodi carousel**

Sulla scia di queste riflessioni si rivela particolarmente significativa l'analisi della giurisprudenza della Corte di Giustizia in materia di diritto a detrazione<sup>64</sup>.

È importante rilevare che il legislatore comunitario abbia scelto di collegare il sorgere del diritto di detrazione al momento in cui l'imposta diventa esigibile, quasi a sottolineare l'importanza della coerenza del meccanismo dell'imposta che, quantomeno sotto il profilo formale, riposa sul parallelismo tra versamento e detrazione. Con ciò non si intende affermare che il diritto di detrazione sia riconosciuto solo laddove la rispettiva imposta sia stata versata.

Ci si limita, sotto altro profilo, ad osservare, che nel sistema comunitario dell'imposta (al contrario di quanto accade, talvolta, nella normativa italiana di attuazione) l'esigibilità dell'imposta sia ricondotta al mero compimento

---

<sup>64</sup> Secondo una giurisprudenza costante della Corte di Giustizia, da ultimo richiamata anche nella sentenza *Bochemühl* (Sentenza 1 aprile 2004, Causa C-90/02) il diritto a deduzione previsto dall'art. 17 della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo iva e, in linea generale, non può essere soggetto a limitazioni. Esso va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte ed è diretto ad esonerare interamente l'imprenditore dall'iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche; Si vedano i punti 38 e 39 della sentenza *Bochemühl*, in cui la Corte ribadisce che il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dagli scopi o dai risultati di dette attività, purchè queste siano, di per sé, soggette ad iva. si vedano, a questo proposito, le sentenze 14 febbraio 1985, *Rompelman* causa 268/83 pubblicata in *Racc.* pag. 655 punto 19; sentenza 15 gennaio 1998 *Ghent Coal Terminal*, causa C-37/95 in *Racc.* pag. I-1, punto 15 e sentenza *Gablfrisa*, cit. punto 44; Tra le altre tante, vengono richiamate le sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93 *BP Soupergaz* pubblicata in *Racc.* I-1883, punto 18; sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 e C-147/98 *Gabalfrisa e a* pubblicata in *Racc.* pag. I-1577 punto 43. Qualsiasi limitazione del diritto a deduzione, infatti, incidendo sul livello dell'imposizione fiscale, deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati

dell'operazione imponibile<sup>65</sup>, senza che rilevi, in alcun modo, l'avvenuto pagamento del corrispettivo.

In verità, le pronunce rese negli ultimi anni dalla Corte di Giustizia in materia di c.d. "frodi carosello" sembrerebbero contravvenire a quanto appena affermato, poiché in tali casi, l'avvenuto pagamento del corrispettivo (e della relativa imposta) è valso a giustificare il riconoscimento del diritto a detrazione, anche a fronte del mancato versamento dell'imposta all'Erario<sup>66</sup>.

A fronte della questione se, in mancanza del versamento dell'imposta all'Erario, dovesse essere disconosciuto il diritto a detrazione, la Corte di Giustizia ha affermato che, anche trattandosi di operazioni rientranti nello schema di una c.d. frode carosello, ai fini del riconoscimento del diritto a detrazione è irrilevante stabilire se l'iva dovuta sulle operazioni riguardanti i beni interessati fosse stata, o meno, versata all'erario, rilevando invece il fatto che il soggetto, il quale fa valere il proprio diritto di detrazione *"non aveva e non poteva conoscere di partecipare ad una frode"*<sup>67</sup>.

In tali pronunce il Giudice comunitario ha ritenuto prioritario che "gli operatori che adottino tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al

---

<sup>65</sup> V. sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, Racc. pag. 4321, punto 36.

<sup>66</sup> Si veda la sentenza 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04 *Kittel- Computime-Recolta Recycling* relativa a casi di c.d. frodi carosello, in cui il Giudice comunitario ha affermato che, ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, è irrilevante stabilire se l'iva dovuta sulle operazioni riguardanti i beni interessati fosse stata, o meno, versata all'erario. Nelle cause riunite *Kittel- Recolta*, relative a casi di c.d. frodi carosello, i giudici nazionali belga e spagnolo sottoponevano alla Corte di Giustizia la questione della rilevanza degli stati soggettivi degli operatori economici, nel caso di cessioni dichiarate nulle per il diritto interno. Se le due cause, riunite per la trattazione, condividevano lo schema della c.d. frode carosello, vi era tuttavia una sostanziale differenza: nella causa *Kittel* si partiva dal presupposto che il soggetto passivo avesse partecipato alla frode, mentre nel secondo caso la *Recolta Recycling* era del tutto "ignara dell'inganno". Nella causa 339/04 si discuteva del diritto a detrarre l'iva pagata dalla *Computime Belgium* per il riacquisto di prodotti informatici che erano stati in precedenza venduti dalla stessa società ad un commerciante di un altro paese comunitario e, da tale paese, erano poi ritornati in Belgio, per l'appunto presso il fornitore della *Computime*. Quest'ultimo era il tipico soggetto interposto, che acquistava dall'altro paese senza subire l'addebito dell'Iva in rivalsa, e rivendeva nel proprio paese addebitando l'iva in rivalsa, ma omettendo di versarla all'Erario. Nella causa 440/04 si discuteva del diritto a detrarre l'iva pagata dalla *Recolta Recycling* per l'acquisto di sedici autovetture di lusso. Anche in questo caso si era realizzato lo schema della frode carosello, ma con una sostanziale differenza: la *Recolta* era "ignara dell'inganno". In fatti, nelle sue difese, la *Recolta* chiedeva che fosse riconosciuto il diritto alla detrazione solo sull'imposta pagata dall'acquirente in buona fede e non, invece, nei casi in cui tale diritto fosse invocato fraudolentemente o abusivamente.

<sup>67</sup> Si veda il punto 50 della sentenza *Kittel-Recolta* che si differenzia dai precedenti giurisprudenziali più immediati, quali le sentenze *Optigen*, *Fulcrum* e *Bond House*, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03 per il fatto di aver abbandonato il riferimento alla buona fede del soggetto a valle, a favore di una espressione più neutra quale è quella del *"non aver e non poter conoscere di partecipare ad una frode"*.

fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode, che si tratti di frode all'iva o di altre frodi, possano fare affidamento sulla liceità di tali operazioni, senza rischiare di perdere il proprio diritto a detrazione dell'iva pagata a monte<sup>68</sup>.

Un simile approccio argomentativo può trarre in inganno, apparendo giustificato da esigenze di tutela della neutralità, dal momento che, a fronte dell'avvenuto pagamento dell'imposta addebitata in rivalsa da parte del cessionario/committente, il mancato riconoscimento del diritto a detrazione in capo a quest'ultimo avrebbe portato ad un ingiusto impoverimento del soggetto che, operando nel pieno rispetto delle norme, non poteva sapere di partecipare, ancorché indirettamente, ad una frode.

Tuttavia, il fatto stesso che la Corte abbia ampiamente argomentato i motivi a fondamento del riconoscimento, quale eccezione alla regola, del diritto a detrazione, vale a confermare l'impressione che alla base di tali pronunzie sembra esservi, più che la preoccupazione di tutelare la neutralità concorrenziale, riconoscendo la rilevanza del pagamento nel meccanismo dell'imposta, l'esigenza di tutela della certezza del diritto e della buona fede.

Se ne ha una conferma nel fatto che la Corte di giustizia ha previsto anche il caso contrario: quello del disconoscimento del diritto a detrazione "qualora risulti acclarato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad una operazione che si scriveva in una frode all'iva, anche se l'operazione in oggetto soddisfaceva i criteri oggettivi sui quali si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale."<sup>69</sup>

Qualora, cioè, un soggetto sia consapevole di partecipare alla frode (o avrebbe potuto/dovuto esserlo), viene precluso l'esercizio del diritto a detrazione, e ciò anche a fronte dell'avvenuto pagamento dell'imposta, che diventa del tutto irrilevante di fronte al pericolo di perdita di gettito da parte dell'Erario.

Ne emerge un quadro che valorizza una sorta di parallelismo tra versamento e detrazione, dal quale resta esclusa la circostanza dell'effettivo pagamento

---

<sup>68</sup> Si veda il punto 51 della sentenza Kittel- Ricolta, *cit. supra*.

<sup>69</sup> Si veda il punto 59 della sentenza Kittel Ricolta.

dell'imposta, ai fini della corretta attuazione del meccanismo dell'imposta, dominato dall'esigenza di garantire la corretta riscossione dell'imposta, più che di tutelare la posizione soggettiva dell'operatore economico, pur nei limiti del rispetto del principio generale di certezza del diritto.

### **7) L'irronea fatturazione tra obbligo di versamento e diritto a detrazione: i casi Karageorgou e Schmeink & Cofreth**

Strettamente connesso all'esercizio della detrazione è la tematica relativa agli adempimenti formali richiesti al soggetto passivo dell'imposta e, in particolare, le questioni relative alla fatturazione<sup>70</sup>, atteso che dal combinato disposto degli artt. 18, n. 1, lett. A) e 22, n. 3 della sesta direttiva si evince che il diritto a detrazione è di regola connesso al possesso dell'originale della fattura o del documento che, in base ai criteri stabiliti dallo Stato membro interessato, può essere considerato equivalente<sup>71</sup>.

Sotto il profilo del versamento dell'imposta, tale regola ha un suo corrispettivo nella previsione dell'art. l'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, in base alla quale chiunque esponga l'Iva in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta. E ciò, indipendentemente dal fatto che l'operazione rientri nel campo di applicazione dell'iva<sup>72</sup>, sicchè, anche in caso di operazione inesistente, per carenza dei requisiti soggettivo, oggettivo o territoriale, l'obbligo di versamento sorge per il solo fatto che l'imposta sia stata esposta in fattura.

---

<sup>70</sup> L'art. 22 della sesta direttiva impone alcuni obblighi di forma relativi alla contabilità, alla fatturazione, alla dichiarazione e all'elenco ricapitolativo. Al n. 8 dello stesso articolo, inoltre, viene conferita agli Stati membri la facoltà di stabilire altri obblighi ritenuti necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare frodi, purché tali provvedimenti non eccedano quanto è necessario a tal fine, né possono mettere in discussione la neutralità dell'iva.

<sup>71</sup> V. sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95, *Reisdorf*, Racc. pag. I-6257, punto 22; Sulla questione della compatibilità col diritto comunitario di provvedimenti che subordinano l'esercizio del diritto a detrazione a condizioni aggiuntive al fine di garantire il percepimento dell'iva, come può essere il possesso della fattura, la Corte di Giustizia ebbe già occasione di pronunciarsi, nella causa *Jeunehomme e a/ contro Belgio* (sentenza 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, Racc. pag. 4517) riconoscendoli come conformi al principio di proporzionalità.

<sup>72</sup> Si vedano, in tal senso, le sentenze 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius*, Racc. pag. 4227, punto 19; 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, Racc. pag. I-6973, punto 53, nonché 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Racc. pag. I-2425, punto 23).

Tale previsione, secondo giurisprudenza costante della Corte di Giustizia<sup>73</sup>, mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal fatto che il diritto a detrazione sia esercitato da chi è in possesso di una fattura.

È vero che, nella giurisprudenza comunitaria, il mero possesso della fattura, è presupposto necessario, ma non sufficiente, per l'esercizio del diritto a detrazione, dal momento che l'approccio c.d. cartolare, che riconosce tale diritto a fronte della mera presentazione del documento rischiava di portare a distorsioni della neutralità, nonché ad un rischio evidente di perdita di gettito nei casi in cui la detrazione fosse relativa ad operazioni inesistenti, erroneamente fatturate<sup>74</sup>, per le quali il soggetto passivo poteva chiedere – del tutto legittimamente - il rimborso dell'imposta versata.

A partire dalla nota sentenza *Genius Holding*<sup>75</sup>, infatti, prese l'avvio un orientamento ormai consolidato nelle sentenze della Corte di Giustizia, in base al quale *“l'esercizio del diritto a detrazione contemplato dalla VI Direttiva non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura”*.

---

<sup>73</sup> Si vedano, in tal senso, le sentenze Schmeink & Cofreth e Strobel, cit., punti 57 e 61; 6 novembre 2003, cause riunite da C-78/02 a C-80/02, Karageorgou e a., Racc. pag. I-13295, punti 50 e 53, nonché Reemtsma Cigarettenfabriken, cit., punto 23.

<sup>74</sup> Si parla di imposta erroneamente fatturata quando ci si trovi innanzi ad un'operazione che di per sé non rientra nel campo di applicazione dell'iva, vuoi perché il soggetto che la pone in essere non risponde ai parametri per avere la qualifica di “soggetto passivo” dell'imposta, vuoi perché mancano i requisiti oggettivo o territoriale dell'imposizione iva.

<sup>75</sup> Sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87 *Genius Holding*, relativa ad imposta detratta da appaltatori e ripresa dall'Amministrazione finanziaria, perché non doveva essere fatturata dai subcontraenti (poiché si applicava, nel caso specifico, il meccanismo del reverse charge): “si deve rilevare innanzitutto che nel redigere l'art. 17, n. 2., lett. a), il Consiglio si è discostato tanto dalla redazione dell'art. 11, n. 1, lett. a) della seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, quanto da quella dell'art. 17, n. 2, lett. a) della proposta della Commissione relativa alla sesta direttiva, nelle quali il diritto di detrazioni comprendeva ogni imposta fatturata per le merci fornite e per le merci prestate al soggetto passivo., dalla modifica apportata alle disposizioni di cui sopra si deve inferire che l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'iva, o versate in quanto dovute. Questa interpretazione dell'art. 17, n. 2, lett. a) è corroborato da altre disposizioni della sesta direttiva”; pagg. 17 e ss “questa interpretazione dell'art. 17, n. 2) lett. a) è quella che meglio consente di prevenire le frodi fiscali che darebbero agevolate qualora ogni imposta fatturata potrebbe essere detratta. Infine, per quanto riguarda l'argomento della ricorrente nella causa principale e della Commissione, secondo la quale il fatto di limitare l'esercizio del diritto di detrazione soltanto alle imposte corrispondenti alle cessioni di merci e alle prestazioni di servizi, compromette il principio della neutralità dell'iva, occorre rilevare che per garantire l'applicazione di questo principio spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purchè chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede. La prima questione deve essere pertanto risolta nel senso che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato nella sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura”.

Tuttavia, secondo il Giudice comunitario, in caso di operazioni inesistenti erroneamente fatturate, il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in via di principio, eliminato completamente fintantoché il destinatario di una fattura che espone un'iva non dovuta possa utilizzarla al fine di siffatto esercizio<sup>76</sup>. Alla stregua di queste argomentazioni la Corte di Giustizia ha inteso riconoscere il diritto di rettifica della fattura al soggetto che, pur avendo dolosamente fatturato un'operazione inesistente, abbia eliminato "in tempo utile" il rischio di perdita di entrate fiscali, perché colui che ha emesso la fattura ha recuperato e distrutto la fattura prima del suo uso da parte del destinatario, o perché essendo stata usata la fattura colui che l'ha emessa ha versato l'importo indicato separatamente sulla stessa<sup>77</sup>.

Peraltro, nella sentenza *Karageorgou e a.*<sup>78</sup> il giudice comunitario afferma che, in caso di regolarizzazione dell'importo, a prescindere dallo stato soggettivo di buona fede del soggetto che ha emesso fattura, il rischio di perdita di gettito è escluso poichè "*l'importo erroneamente riportato come iva nelle fatture relative a tali servizi non può essere considerato iva*".

---

<sup>76</sup> Cfr. in tal senso, sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, cit., punto 57

<sup>77</sup> Sentenza del 13 aprile 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & co.KG e Strobek (caso relativo ad operazioni inesistenti, dolosamente fatturate e all'analisi della procedura di rettifica "per equità" previste dall'ordinamento interno tedesco)*: cfr. pagg. 57 e ss.: "occorre rilevare che nelle cause principali e a differenza della citata causa *Genius Holding* il rischio di perdita di entrate fiscali è stato completamente eliminato in tempo utile o perché colui che ha emesso la fattura ha recuperato e distrutto la fattura prima del suo uso da parte del destinatario, o perché essendo stata usata la fattura colui che l'ha emessa ha versato l'importo indicato separatamente sulla stessa...in una tale situazione in cui colui che ha emesso la fattura ha in tempo utile eliminato completamente il rischio di perdita di entrate fiscali il principio di neutralità dell'iva richiede che l'iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata dagli stati membri alla buona fede di chi ha emesso tale fattura".

<sup>78</sup> Sentenza del 6 novembre 2003, cause riunite, *Karageorgou, Petrova e Vlachos C-78/02, C-79/02 e C-80/02* (Caso di traduttori del governo ellenico che hanno per errore di diritto indicato l'iva anche se sottoposti a vincolo di subordinazione) "... si deduce che nel caso di specie, i traduttori non esercitano un'attività economica in modo indipendente ai sensi dell'art. 4, n. 4 della sesta direttiva e che pertanto essi non sono soggetti passivi nel senso di cui al n. 1 di tale articolo. di conseguenza, ai sensi dell'art. 2, punto 1 di quest'ultima, i servizi che essi forniscono ai Ministeri degli Affari Esteri non sono soggetti ad Iva. ne consegue che se tali traduttori riportano erroneamente un importo come iva nelle fatture che emettono relativamente a tali servizi tale importo non può essere qualificato come iva. (...) La dimostrazione della buona fede da parte di chi emette la fattura non è necessaria ai fini della regolarizzazione dell'importo indebitamente fatturato. Pertanto, la seconda questione pregiudiziale va risolta nel senso che l'art. 21, punto 1, lett. c) della sesta direttiva non osta alla restituzione di un importo erroneamente indicato come iva in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci nel caso in cui i servizi in questione non siano soggetti all'iva e di conseguenza l'importo fatturato non possa essere considerato iva":

## **7) L'arricchimento senza causa quale limite del diritto al rimborso: il caso Stadeco**

Su queste premesse, risulta particolarmente interessante, anche ai fini delle riflessioni sulla rilevanza del pagamento nell'ambito della corretta attuazione del tributo, la sentenza pronunciata di recente dalla Corte di Giustizia con riferimento al caso *Stadeco*<sup>79</sup>.

La Stadeco, impresa con sede nei Paesi Bassi, effettuava servizi in Germania per conto dell'EVD, un organismo di diritto pubblico, anch'esso con sede nei Paesi Bassi. L'EVD si avvaleva dei servizi della Stadeco unicamente nell'ambito di attività non soggette ad iva nei Paesi Bassi e, in quanto componente di un ente pubblico, non aveva diritto alla detrazione di tale imposta.

Con riferimento a tali operazioni la Stadeco aveva esposto in fattura gli importi dovuti a titolo di iva che sarebbe stata applicabile a servizi analoghi forniti nei Paesi Bassi. L'EVD pagava tali fatture integralmente, e la Stadeco versava nei Paesi Bassi le imposte addebitate.

Successivamente, l'Amministrazione finanziaria comunicava alla Stadeco che quest'ultima non era tenuta al versamento dell'imposta sulla cifra d'affari nei Paesi Bassi in relazione a tali prestazioni di servizi, effettuate al di fuori del territorio di tale Stato e la Stadeco otteneva il rimborso della totalità delle imposte versate a tale titolo, previa trasmissione all'amministrazione medesima di una copia della nota di credito a favore della EVD.

Tuttavia, in occasione di un successivo controllo, l'Amministrazione finanziaria rilevava che la Stadeco non aveva emesso alcuna nota di credito a favore dell'EVD, né rettificato le fatture, né provveduto a restituire alcun importo a quest'ultima. Di conseguenza, emetteva nei confronti della Stadeco un avviso di accertamento per l'intero importo delle imposte rimborsate.

A differenza delle riflessioni condotte nel paragrafo precedente, con riferimento a casi di erronea fatturazione, il caso in esame presenta un importante elemento distintivo, dato dall'impossibilità per il destinatario della fattura di portarsi in detrazione l'imposta addebitatagli.

---

<sup>79</sup>

Sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07

Se infatti è vero che la mera emissione (anche erronea) di fattura comporta l'obbligo di versamento, per l'esigenza di coerenza con il diritto a detrazione, è fuor di dubbio che nel caso Stadeco rimanesse escluso ogni pericolo di perdita di gettito, considerata l'indetraibilità soggettiva dell'iva assolta sull'operazione. Tuttavia, la Corte di Giustizia, escluso il problema relativo alla perdita di gettito, e superate le riflessioni di carattere prettamente formale, relative alla rispondenza ai principi di neutralità e proporzionalità delle norme interne che imponevano di emettere documenti rettificativi<sup>80</sup>, sembra essersi concentrata sugli *effetti* della puntuale applicazione del meccanismo dell'imposta.

Il rimborso dell'imposta indebitamente versata, infatti, avrebbe comportato una distorsione della neutralità, provocata da un indebito arricchimento della Stadeco che, a fronte dell'avvenuto pagamento dell'imposta da parte dell' EVD, non aveva proceduto a emettere nota di credito. Di conseguenza, la Corte di Giustizia, in richiamo ad un orientamento già consolidato, e di recente applicato anche al settore dell'iva<sup>81</sup>, considerato che dalle circostanze della causa

---

<sup>80</sup> Si legge, ai punti 39 e ss. della sentenza in commento: Nella causa principale, risulta che, per effetto di istruzioni generali in tal senso dello Staatssecretaris, l'amministrazione finanziaria olandese ha subordinato il rimborso dell'IVA versata dalla Stadeco al fatto che quest'ultima rettificasse le fatture consegnate all'EVD, o mediante l'emissione di nuove fatture senza esposizione dell'IVA, oppure attraverso il rilascio di una nota di accredito. Dato che sia una fattura rettificata che una nota di accredito indicano chiaramente al destinatario delle prestazioni di servizi effettuate che non è dovuta alcuna IVA nello Stato membro di cui trattasi e che, pertanto, tale destinatario non ha diritto alla detrazione dell'IVA al riguardo, si deve rilevare che una siffatta condizione è, in linea di principio, idonea ad assicurare l'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale. È inoltre doveroso constatare che detta condizione non assoggetta il rimborso della suddetta tassa ad un potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria. Peraltro, sebbene competa al giudice del rinvio verificare se, nella causa principale, la Stadeco abbia dimostrato di avere essa stessa, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, nondimeno la Corte può, al fine di dare a detto giudice una soluzione utile, fornirgli tutte le indicazioni che reputa necessarie (v., in tal senso, sentenze 1° luglio 2008, causa C-49/07, MOTOE, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 30, e 22 dicembre 2008, causa C-414/07, Magoora, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 33). Dalla decisione di rinvio risulta che la Stadeco ha trasmesso all'amministrazione finanziaria olandese la copia di una nota di accredito emessa in favore dell'EVD, quando, in realtà, la Stadeco non aveva emesso una nota siffatta, né rettificato le fatture oggetto della causa principale. Risulta, infatti, che nella causa principale il rischio di perdita di gettito fiscale era venuto meno soltanto a motivo della duplice circostanza per cui, da un lato, lo status di ente di diritto pubblico dell'EVD e, dall'altro, il fatto che l'EVD si fosse avvalsa dei servizi della Stadeco unicamente nell'ambito di attività non soggette all'imposta sulla cifra d'affari nei Paesi Bassi, escludevano qualsiasi diritto alla detrazione di tale imposta. Tuttavia, come già osservato supra al punto 30, non si può escludere a priori che talune circostanze e taluni rapporti giuridici complessi impediscano all'amministrazione finanziaria di accertare, in tempo utile, che siffatte considerazioni ostano all'esercizio del diritto a detrazione. Ciò premesso, si deve osservare che il fatto di subordinare la rettifica dell'IVA erroneamente esposta in una fattura alla rettifica della fattura medesima non oltrepassa, in linea di principio, quanto è necessario per realizzare l'obiettivo di eliminare completamente il rischio di perdita di gettito fiscale.

<sup>81</sup> Sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer, Racc. pag. I-2283, punto 41 e giurisprudenza ivi citata.

principale risultava che l'amministrazione finanziaria olandese intendesse subordinare la rettifica dell'iva altresì all'effettivo rimborso al destinatario dei servizi prestati, dell'importo della tassa indebitamente pagata, ha affermato che il diritto comunitario non osta a che un ordinamento giuridico nazionale neghi la restituzione di tasse indebitamente percepite in presenza di condizioni tali da comportare un arricchimento senza giusta causa degli aventi diritto<sup>82</sup>.

**8) La presunta rilevanza dell'avvenuta restituzione dell'imposta indebitamente percepita e l'incoerenza della sentenza *Stadeco* rispetto all'esigenza di tutela del gettito.**

A giustificazione del disconoscimento alla *Stadeco* del rimborso dell'imposta indebitamente versata, la Corte di Giustizia richiama il precedente della sentenza *Marks and Spencer*<sup>83</sup>, ponendo a fondamento del presunto arricchimento senza causa il fatto che la *Stadeco* non avesse emesso i documenti rettificativi e non avesse provveduto a restituire all'EVD la quota di imposta da questa pagata unitamente al corrispettivo delle prestazioni fornite.

Si tratta, come è evidente, di un punto particolarmente delicato, perché demarca la differenza tra un approccio prettamente formale all'interpretazione del sistema iva, nel quale sarebbe sufficiente la prova dell'emissione di una fattura di rettifica o di una nota di credito, e quello che è un approccio sostanziale, per il quale rileva, ai fini del rimborso dell'imposta versata, l'effettiva restituzione della quota di imposta indebitamente percepita. Sposando questo secondo approccio, è agevole sostenere che l'elemento del pagamento dell'imposta addebitata in fattura partecipi a tutti gli effetti al meccanismo del tributo in esame.

---

<sup>82</sup> Sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, *Marks & Spencer*, Racc. pag. I-2283, punto 41 e giurisprudenza ivi citata.

<sup>83</sup> Il caso origina dalla richiesta di rimborso della *Marks & Spencer*, per aver indebitamente versato all'erario l'iva relativa alle vendite al minuto di biscotti al cioccolato, erroneamente tassati con aliquota del 10% (in quanto "pasticcini da thè"), anziché con aliquota 0% (scontata dalla categoria delle "torte").

Pur riconoscendo l'indebito versamento dell'imposta da parte della *Marks & Spencer*, l'amministrazione finanziaria britannica limitava il rimborso al 10% dell'importo, affermando che il restante 90% era stato traslato sui consumatori finali e, pertanto, la restituzione dell'imposta avrebbe provocato un arricchimento senza causa della società.

Tuttavia, a parte l'accento che la Corte di Giustizia fa alle (presunte) intenzioni dell'Amministrazione olandese di condizionare il rimborso alla circostanza dell'effettiva restituzione all'EVD dell'imposta indebitamente percepita, sembrerebbe forzato ricavare dalla sentenza in esame una statuizione di principio, circa la rilevanza della restituzione dell'imposta indebitamente percepita, e, quindi dell'elemento del pagamento ai fini della coerenza del meccanismo di imposta.

Tanto che lo stesso Avvocato generale, nelle proprie conclusioni<sup>84</sup>, riteneva irrilevante *“risolvere in questa sede la questione se gli Stati membri possano inoltre esigere che il soggetto che ha emesso la fattura abbia effettivamente restituito alla propria controparte contrattuale l'importo indebitamente versato a titolo di iva. Stando alle considerazioni formulate dal governo olandese, sembra che le autorità fiscali olandesi lo esigano, tuttavia il giudice del rinvio non ha posto la questione dell'ammissibilità di tale ulteriore condizione”*. Al contrario, rammentava l'Avvocato Generale, che nel corso della trattazione orale la rappresentante del governo olandese aveva ammesso, rispondendo a una richiesta della Corte, che tale condizione non era espressamente prevista dal diritto nazionale nel periodo di tempo rilevante ai fini del caso in esame.

Su queste premesse, viene a ridimensionarsi notevolmente la questione della rilevanza dell'avvenuta restituzione dell'imposta, ai fini del riconoscimento del diritto al rimborso.

In ogni caso, la soluzione del giudice comunitario, di disconoscere il rimborso nel caso in cui questo porterebbe ad un arricchimento senza causa del richiedente, appare contraddittoria rispetto al quadro che è andato delineandosi nella più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia, anche con riferimento ai rapporti soggettivi che originano dal meccanismo dell'imposta.

La carenza del requisito territoriale, determinante la non debenza del tributo nei Paesi Bassi, sarebbe valso a giustificare, di per sé, il rimborso dell'imposta alla Stadeco, se la Corte avesse applicato al caso di specie la già richiamata giurisprudenza *Karageorgou*, nella quale il giudice comunitario aveva inteso stemperare l'obbligo di versamento dell'imposta, collegato al mero fatto

dell'avvenuta emissione di una fattura ai sensi dell'art. 21 lett. c) della sesta direttiva.

In tale pronuncia la Corte di Giustizia aveva infatti escluso che potesse considerarsi iva l'importo erroneamente addebitato a titolo di iva nelle fatture, relativo a servizi che non potevano essere soggetti ad imposta”<sup>85</sup>. Peraltro, la Corte aveva altresì affermato che, *“In caso di regolarizzazione dell'importo in tal modo riportato, che in nessun caso può costituire IVA, non vi è alcun rischio di perdita di entrate fiscali nell'ambito del regime dell'IVA. Pertanto (...) la dimostrazione della buona fede da parte di chi emette la fattura non è necessaria ai fini della regolarizzazione dell'importo indebitamente fatturato”*.

Se è vero che la Stadeco non aveva provveduto a rettificare la fattura, si è già rammentato che non esisteva alcun rischio di perdita di gettito per l'Erario, sicchè l'avvenuta emissione del documento rettificativo appare del tutto irrilevante, ai fini della tutela dell'interesse erariale, che viene posta, nella giurisprudenza precedente, a fondamento dell'esigibilità dell'imposta in ragione della mera emissione della fattura.

### **9) Imposta indebitamente percepita e disconoscimento del rimborso al soggetto a valle: il caso Reemtsma.**

Al limite, l'emissione (e la trasmissione all'EVD) della nota di credito avrebbe garantito che il destinatario della fattura fosse messo a conoscenza della non debenza dell'imposta addebitatagli e regolarmente assolta. Tuttavia, la scelta del soggetto a valle di agire – o meno- per la ripetizione dell'indebito, anche a prescindere dall'avvenuta emissione del documento rettificativo, rientra nell'ambito di rapporti prettamente privatistici. Appare, pertanto, discutibile la decisione della Corte di consentire ad uno Stato membro di disconoscere il rimborso dell'imposta indebitamente percepita, in quanto ciò comporterebbe un arricchimento senza causa del soggetto passivo dell'imposta.

---

<sup>84</sup> Si veda il punto 32 delle conclusioni dell'Avv. Generale Kokott del 12 marzo 2009, causa C-566/07.

<sup>85</sup> Veda il punto 51 della sentenza.

Basti ricordare la posizione assunta dalla Corte di Giustizia, nel recente caso *Reemtsma*<sup>86</sup>, di fronte alla questione dell'ammissibilità di una richiesta di rimborso di imposta indebitamente pagata, azionata nei confronti dell'Amministrazione direttamente dal soggetto che aveva usufruito della prestazione<sup>87</sup>.

In quell'occasione, il giudice comunitario aveva negato la sussistenza, in capo alla *Reemtsma*, del diritto al rimborso nei confronti dell'Amministrazione dello Stato che aveva indebitamente riscosso l'imposta, precisando che, fermi i principi di neutralità ed effettività<sup>88</sup>, alla società non residente spettava comunque azione di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore, ai sensi della normativa civilistica nazionale.<sup>89</sup> Lo strumento giuridico a disposizione del committente, secondo la Corte, sarebbe un'azione civilistica, attesa la natura privatistica del rapporto di rivalsa, che sorge tra le parti con riferimento al pagamento dell'imposta<sup>90</sup>.

---

<sup>86</sup> Sentenza 15 marzo 2007 causa C-35/05 *La sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken*, è stata pronunciata a seguito di un rinvio pregiudiziale della Corte di Cassazione italiana. Una società italiana forniva alla *Reemtsma*, una società tedesca senza alcun centro di attività stabile in Italia, alcune prestazioni pubblicitarie e di marketing, fatturando erroneamente l'iva e versandola regolarmente all'erario. Tale operazione, tuttavia, difettando il requisito della territorialità, avrebbe dovuto essere tassata in Germania, anziché in Italia. A fronte del diniego di rimborso presentato all'amministrazione finanziaria italiana, la *Reemtsma* ricorreva al giudice, il quale negava il diritto al rimborso sia in primo che in secondo grado. La Corte di Cassazione rinviava al Giudice comunitario sull'interpretazione della normativa comunitaria in materia di rimborso, in presenza di imposta erroneamente fatturata.

<sup>87</sup> Con la seconda questione pregiudiziale, peraltro, la Corte di Cassazione chiede alla Corte di Giustizia di pronunciarsi sulla compatibilità con i principi di effettività e non discriminazione, in tema di rimborso di iva riscossa in violazione del diritto comunitario, della disciplina nazionale che consente al cessionario/committente di agire solo nei confronti del cedente/prestatore del servizio, e non direttamente nei confronti dell'erario, pur nell'esistenza nell'ordinamento nazionale di un caso simile, costituito dalla sostituzione nel campo delle imposte dirette, nel quale entrambi i soggetti (sostituto e sostituito) sono legittimati a chiedere il rimborso all'erario.

<sup>88</sup> Il richiamo al principio di effettività da parte della Corte Ue costituisce, in verità, il punto nodale della sentenza *Reemtsma*, nella quale per la prima volta il Giudice comunitario ha legittimato la richiesta di rimborso da parte del cessionario, nel caso in cui il recupero dell'imposta con azione civilistica nei confronti del cedente divenga impossibile o eccessivamente difficoltosa. Per una compiuta analisi e contestualizzazione di questa pronuncia si rinvia a LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2007, fasc. 7, pagg. 568 e ss.

<sup>89</sup> Infatti, secondo una costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, in mancanza di una specifica disciplina comunitaria, in forza del principio di autonomia processuale degli Stati membri, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno stato membro stabilire le modalità procedurali per garantire la salvaguardia dei diritti di cui i soggetti godono ai sensi dell'ordinamento comunitario. Si vedano in particolare la sentenza 16 maggio 2000, causa C-78/98 *Preston e a.*, punto 31 nonché sentenza 19 settembre 2006 cause riunite C-392/04 e C-422/04 pt. 57 *Germany e Arcor*.

<sup>90</sup> La Corte ha precisato che solo nel caso in cui il recupero dell'imposta versata diventi impossibile o estremamente difficile, gli Stati membri, in ossequio al principio di effettività, dovranno

Alla luce della giurisprudenza appena richiamata, non può non suscitare perplessità la soluzione adottata dalla Corte nella sentenza *Stadeco*, ove la prospettiva dell'arricchimento senza causa della Stadeco è valsa a disconoscere il rimborso dell'imposta indebitamente versata. Col risultato, paradossale, di portare ad un arricchimento, questo sì, senza causa, dell'Erario. Bisogna, infatti considerare che, a prescindere dall'emissione, o meno, del documento rettificativo, la non debenza dell'imposta all'Erario esponeva, di riflesso, la Stadeco a quella azione – civilistica - di ripetizione dell'indebito da parte del soggetto a valle, cui la stessa Corte nella sentenza *Reemtsma* aveva rimesso la definizione di ogni questione insorta tra le parti, relativamente al pagamento di quella quota di corrispettivo assolta a titolo di imposta.

Ancora, resta da chiedersi se la Corte fosse giunta alla medesima conclusione, nel caso in cui la Stadeco avesse versato l'imposta, anche in mancanza dell'integrale pagamento da parte della EVD. Se cioè, il dichiarato intento di tutelare la neutralità, posto alla base della sentenza, avesse potuto fornire sostegno argomentativo anche nel caso in cui non si potesse ravvisare alcun arricchimento senza causa in capo alla Stadeco, che aveva versato un'imposta addebitata ma mai percepita.

#### ***10) L'arricchimento senza causa ed i fattori economici che incidono sul volume d'affari: il caso Marks and Spencer***

Sotto altro profilo, la contraddittorietà della sentenza in esame emerge anche rispetto alla sentenza *Marks and Spencer*, che la Corte ha richiamato a sostegno delle proprie argomentazioni.

Tale caso originava dalla richiesta di rimborso della Marks & Spencer, per aver indebitamente versato all'erario l'iva relativa alle vendite al minuto di biscotti al cioccolato, erroneamente tassati con aliquota del 10% (in quanto "pasticcini da thè), anziché con aliquota 0% (scontata dalla categoria delle "torte"). Pur riconoscendo l'indebito versamento dell'imposta da parte della Marks &

---

prevedere gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata.

Spencer, l'amministrazione finanziaria britannica limitava il rimborso al 10% dell'importo, affermando che il restante 90% era stato traslato sui consumatori finali e, pertanto, la restituzione dell'imposta avrebbe provocato un arricchimento senza causa della società.

Il Giudice comunitario, riconobbe allo Stato membro la possibilità di negare il rimborso qualora questo potesse portare ad un arricchimento senza causa del contribuente. Peraltro, un elemento di novità di tale sentenza sta nell'aver trasposto al sistema dell'iva riflessioni prettamente economiche, tradizionalmente elaborate con riferimento ad altri settori dell'imposizione<sup>91</sup>, parametrando la misura dell'arricchimento senza causa all'analisi di tutti i fattori economici che incidono sulla determinazione del prezzo e, di conseguenza, sul volume delle vendite<sup>92</sup>.

Il ricorso ad un simile criterio interpretativo nel sistema dell'iva segnala la tensione, avvertita dal giudice comunitario, tra la tutela della coerenza del meccanismo dell'imposta e una salda tutela della neutralità concorrenziale che passa, necessariamente, attraverso una maggiore sensibilità ai fattori che incidono sulle dinamiche del mercato.

La tutela della neutralità impositiva, perseguita anche tutelando sino alle estreme conseguenze la coerenza del meccanismo del tributo, non deve pregiudicare la neutralità concorrenziale e, anzi, deve tener conto del vantaggio o dello svantaggio concorrenziale che un soggetto possa aver avuto, tenendo un certo comportamento ai fini dell'applicazione dell'imposta.

Di tali riflessioni, tuttavia, non vi è traccia nella sentenza Stadeco. Se è vero, da un lato, che il disconoscimento del rimborso fosse irrilevante per la Stadeco, in termini di neutralità impositiva, dato che questa aveva integralmente traslato

---

<sup>91</sup> Si vedano le sentenze 2 ottobre 2003, causa C-147/01 *Weber's Wine World Handels e a.*; sentenza 25 febbraio 1988, cause riunite 331/85, 376/85 e 378/85, in Racc. pag. 1099 *Bianco e Girard*; sentenze 24 marzo 1988, causa 104/86, Commissione/Italia, Racc. pag. 1799, punto 6; 9 febbraio 1999, causa C-343/96, *Dilexport*, Racc. pag. I-579, punto 47, nonché 21 settembre 2000, cause riunite C-441/98 e C-442/98, *Michailidis*, Racc. pag. I-7145, punto 31).

<sup>92</sup> Si vedano i punti 42 e 43 della sentenza in commento, ove si legge che *“anche qualora l'imposta sia completamente inserita nel prezzo praticato, il soggetto passivo potrebbe subire un danno dovuto ad una diminuzione di volume delle sue vendite. Pertanto, l'esistenza e la misura dell'arricchimento senza causa che il rimborso di un tributo indebitamente riscosso riguardo al diritto comunitario causerebbe per un soggetto passivo potranno essere stabilite soltanto al termine di un'analisi economica che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti”*.

l'onere del prelievo sulla propria controparte, e che, al contrario, il rimborso avrebbe portato ad un arricchimento senza causa della stessa, una valutazione dell'operazione nel suo complesso, prescindendo dal piano della coerenza del meccanismo dell'imposta, avrebbe potuto portare ad esiti ben diversi.

Partendo, infatti, dal presupposto che tale operazione non doveva essere tassata nei Paesi Bassi, non risulta che dall'addebito dell'imposta in fattura sia potuto discendere alcun effetto distorsivo, sul piano concorrenziale. La EVD, che aveva regolarmente pagato l'intero ammontare della fattura, ben avrebbe potuto rivolgersi ad altro soggetto che avrebbe potuto praticare un prezzo inferiore, omettendo, del tutto legittimamente, di addebitare l'imposta. L'erronea applicazione del meccanismo dell'imposta non ha, quindi, portato alla Stadeco, alcun vantaggio, sul piano concorrenziale.

**11) *L'irrelevanza della misura di esercizio della rivalsa e l'ammissibilità dei patti aventi ad oggetto la quota di imposta addebitata.***

Infine, la sentenza *Marks and Spencer* contiene, *in nuce*, un principio che vale a chiudere il cerchio delle riflessioni sin qui condotte, relativamente alla irrilevanza del pagamento quale elemento integrante il meccanismo dell'imposta.

È infatti interessante rilevare che la Corte, limitando il rimborso alla quota di imposta non traslata, anche tenuto conto dei vari fattori economici, ha ammesso per la prima volta in materia di iva, che l'esercizio del diritto di rivalsa dell'imposta possa essere anche parziale, riconoscendo, in altri termini, il carattere disponibile del rapporto di rivalsa, quale corollario della natura privatistica di tale rapporto, già affermato nella citata sentenza *Reemtsma*.

Se è vero che la sentenza *Marks and Spencer* è stata pronunciata con riferimento ad una fattispecie di cessione al consumatore finale, ad un soggetto estraneo al meccanismo dell'imposta, e al diritto a detrazione o rimborso dell'imposta, è pur vero che l'estensione di questi principi al mondo dell'iva annuncia la disponibilità sotto il profilo giuridico del credito da rivalsa, in capo al soggetto passivo dell'imposta. Anzi, proprio perché il consumatore finale non

partecipa al meccanismo del tributo, tale contesto è neutrale rispetto al terreno di scontro tra la coerenza del meccanismo dell'imposta, la tutela del gettito e la neutralità, concorrenziale ed impositiva, per la cui tutela il giudice comunitario si è dimostrato inflessibile. D'altra parte, si è visto come la rinuncia all'esercizio del credito da rivalsa non interferisca con nessuno dei principi di cui sopra.

Il pagamento della quota di imposta dovuta sulla singola operazione sembra essere rinunciabile, a fronte di altri vantaggi economici.

Il meccanismo dell'imposta è rispettato, perché l'imposta viene versata all'erario. La neutralità concorrenziale è rispettata, purché l'imposta sia versata nella misura effettivamente dovuta. Semplicemente, partendo dal presupposto che l'onere tributario è uno dei fattori che incidono sul comportamento degli operatori sul mercato, è normale (e quindi del tutto ammissibile) che il soggetto passivo scelga di non rivalersi sulla propria controparte, ovvero di rivalersi solo in parte, se ritiene, ad esempio, che ciò possa avere, nel complesso, un effetto positivo sul proprio volume d'affari.

### CAPITOLO III

#### RIVALSA, ADDEBITO DELL'IVA E DIVIETO DI PATTI CONTRARI: L'ESPERIENZA NAZIONALE DI ATTUAZIONE

##### **1) Addebito dell'imposta e obbligo di rivalsa: il dato normativo**

Le riflessioni e le ipotesi interpretative operate con riferimento al sistema comunitario dell'imposta devono essere rivalutate alla luce di un panorama legislativo parzialmente diverso, una volta che ci si sposti sul piano della normativa nazionale di attuazione.

Se, infatti, nella normativa comunitaria non è mai stato richiamato esplicitamente il fenomeno della rivalsa dell'imposta a valle, essendosi il legislatore delle direttive limitato a rendere obbligatorio l'addebito in fattura dell'imposta, ecco che uno sguardo al panorama normativo italiano suscita, da subito, un certo interesse, per lo sdoppiamento di tale norma in due distinte prescrizioni. Circostanza che, peraltro, potrebbe portare a concludere che ad esse si debba attribuire un contenuto differente.

Una formulazione paragonabile a quella comunitaria si trova, infatti, all'art. 21 del D.P.R. 633/72, come novellato dall'art. 1 comma 1 del D. lgs. 52/2004, che espressamente recita: "per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette fattura (...) la fattura è datata e numerata in ordine progressivo per anno solare e contiene le seguenti indicazioni(...) e) aliquota ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro".

La norma che caratterizza, invece, il nostro ordinamento rispetto al modello comunitario, è rappresentata dall'art. 18, rubricata "Rivalsa", che si ritiene utile riportare integralmente data la rilevanza che essa assume ai fini della presente indagine:

*"Rivalsa. 1. Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.*

*2. Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente, il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27<sup>93</sup>.*

*3. La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai commi 4 e 5 dell'art. 2 e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'art. 3<sup>94</sup>.*

*4. E' nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti.*

*5. Il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi dell'art. 2758 e 2772 del codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità di mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito dall'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia è postposto”.*

Ecco che nell'accostarsi al problema della rilevanza del pagamento ai fini del corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta, per valutare l'ammissibilità e l'efficacia di patti aventi ad oggetto la redistribuzione soggettiva dell'onere del tributo, occorre, anzitutto, interrogarsi sulla ragione dell'introduzione di una norma specifica, dedicata alla “rivalsa”, anche a fronte della mancanza di una simile norma nel sistema comunitario.

---

<sup>93</sup> L'art. 27 comma 4 del D.P.R. 633/72 prevede che: “ per i commercianti al minuto e per gli altri contribuenti e per gli altri contribuenti di cui all'art. 22 l'importi da versare a norma del secondo comma, o da riportare al mese successivo a norma del terzo, è determinato sulla base dell'ammontare complessivo dell'imposta relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili registrate per il mese precedente ai sensi dell'art. 24, diminuiti di una percentuale pari al 3,85% per quelle soggette all'aliquota del 4%, all'8,25% per quelle soggette all'aliquota del 9%, all'11,50 % per quelle soggette all'aliquota del 13%, al 15,95% per quelle soggette all'aliquota del 19%. In tutti i casi di importi comprensivi di imponibile e di imposta la quota imponibile può essere ottenuta in alternativa alla diminuzione delle percentuali sopra indicate, dividendo tali importi per 104 quando l'imposta è del 4%, per 109 quando l'imposta è del 9 %, per 113 quando l'imposta è del 13%, per 119 quando l'imposta è del 19%, moltiplicando il quoziente per 100 ed arrotondando il prodotto per difetto o per eccesso all'unità più prossima.

<sup>94</sup> La norma prevede che :“Le prestazioni indicate nei commi 1 e 2 sempre che l'imposta efferente agli acquisti di beni e servizi relativi alla loro esecuzione sia detraibile, costituiscono per ogni operazione di valore superiore ad Euro 25,82 prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ad esclusione delle somministrazioni nelle mense aziendali e delle prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria , a favore del personale dipendente, nonché delle operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro perseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) e della diffusione di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate o da enti pubblici.”

Il richiamo all'istituto della rivalsa, peraltro, va valutato con la consapevolezza che nel nostro ordinamento tale termine indica generalmente il diritto/dovere di trasferimento dell'imposta sul soggetto su cui deve gravare l'onere del tributo, e non meramente il meccanismo, addebito o ritenuta che sia, attraverso il quale tale trasferimento si attua.

Dedicare una norma alla rivalsa, calandola tra le "disposizioni generali" che regolano il meccanismo dell'imposta, in assenza di una previsione comunitaria a monte, ed in aggiunta alla successiva previsione di carattere formale di cui all'art. 21, porterebbe ad attribuire alla rivalsa, che si esprime proprio attraverso il pagamento del corrispettivo, un ruolo sostanziale ai fini della ricostruzione del meccanismo dell'imposta, e dei profili teorici del tributo in esame.

A ciò si aggiunga il fatto che, a differenza del sistema comunitario, nel nostro ordinamento esistono norme che ancorano l'esigibilità dell'imposta, ossia l'obbligo di versamento ed il parallelo sorgere del diritto a detrazione, non già al mero compimento dell'operazione, bensì al pagamento del corrispettivo<sup>95</sup>.

Il che, unitamente al dato positivo derivante dalla norma in materia di rivalsa, potrebbe annunciare l'intenzione del legislatore di calare a pieno titolo il momento del pagamento, nel meccanismo applicativo dell'imposta, vietando con l'art. 18 comma 4 – in un simile quadro interpretativo – ogni patto contrario all'effettiva ed integrale corresponsione del prezzo dell'operazione.

---

<sup>95</sup> Si tratta dell'art. 6, comma 2, lett. a) relativo alle cessioni di beni per atto della pubblica autorità e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione, all'atto del pagamento del corrispettivo; l'art. 6, comma 3, relativo alle prestazioni di servizio che si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, salvo quelle di cui all'articolo 3, terzo comma, primo periodo, che si considerano effettuate nel momento in cui sono rese ovvero, se di carattere continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese; ancora, l'art.6, comma 4 prevede che se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento, ad eccezione del caso previsto dalla lettera d bis) del secondo comma (assegnazione in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà indivisa, alla data del rogito notarile); ancora, l'art. 6 comma 5 del D.P.R. 633/72 prevedeva già l'esigibilità differita dell'imposta, ma limitatamente alle operazioni effettuate nei confronti di alcune specifiche tipologie di soggetti, aventi in genere natura pubblica, tra i quali lo Stato, gli enti pubblici territoriali, le Unità sanitarie locali, le Camere di Commercio.infine, si rammenta il regime opzionale della c.d. iva per cassa, introdotto dal'art. 7, D.L. 185/2008 (c.d. decreto anti-crisi).

## **2) La centralità della rivalsa nelle ricostruzioni teoriche dell'imposta sul valore aggiunto.**

Su queste premesse si comprende la delicatezza dell'inquadramento delle tematiche afferenti l'esercizio della rivalsa, ai fini delle riflessioni sul carattere disponibile o meno di tale diritto.

Peraltro, anche nella prospettiva più di ampio respiro di una ricostruzione teorica del tributo in esame, da sempre la dottrina ha riconosciuto la centralità dell'istituto della rivalsa, atteso che tali elaborazioni sono imperniate sulla natura e sulla funzione da attribuire alla rivalsa e sul necessario parallelismo con l'istituto della detrazione.

Come sopra anticipato, si impone il problema di chiarire se la dichiarata intenzione del legislatore di costruire l'iva come imposta destinata a gravare sul consumatore finale comporti l'obbligo formale di addebitare l'imposta, ovvero un vincolo sostanziale, teso a realizzare una tassazione effettiva in capo al consumatore finale. Nel primo caso, l'eventuale rinuncia all'esercizio della rivalsa da parte del soggetto passivo rimarrebbe del tutto indifferente, mentre nel secondo si potrebbe configurare una violazione della disciplina tributaria.

Le principali ricostruzioni dell'imposta, elaborate dalla nostra dottrina disegnano due concezioni dell'iva radicalmente diverse<sup>96</sup>, che pur originano dal medesimo problema: se il principio di capacità contributiva richieda necessariamente la coincidenza tra il soggetto che sopporta l'onere economico del tributo e quello che ne pone in essere il presupposto in senso giuridico<sup>97</sup>.

---

<sup>96</sup> Secondo LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto* in Enc. dir., par. 2.1 sono sostanzialmente tre le principali ricostruzioni teoriche dell'imposta in esame: quella di imposta sul consumo, di imposta sull'attività e quella di imposta sull'operazione. Ciascuna delle tre soluzioni, osserva l'autore, accentua il valore sistematico di qualcuno dei vari profili del meccanismo sopra descritto. Tuttavia, l'applicazione pratica dell'imposta, anche in assenza di un definitivo chiarimento di tali posizioni, indica la valenza prevalentemente teorica di tali controversie. Ciò non toglie, secondo il LUPI, che le diverse ricostruzioni teoriche del presupposto possono talvolta comportare rilevanti conseguenze sui problemi pratici per cui sono insufficienti analisi esclusivamente esegetiche.

<sup>97</sup> SALVINI, *Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Trib. 1993, II, pag. 1288. imposta il problema in maniera leggermente diversa, sottolineando la differenza tra profili statici e dinamici dell'imposta e tra profili giuridici ed economici, chiedendosi "se alla struttura economica e dinamica corrisponda o meno un'analoga struttura giuridica. In altri termini, se la rivalsa e la detrazione, che sono proprio gli elementi dinamici del meccanismo abbiano rilevanza

Essendo pacifico che, sotto il profilo soggettivo, alla manifestazione di capacità contributiva deve corrispondere un prelievo tributario, il punto controverso è se quest'ultimo debba essere individuato in termini strettamente giuridico - formali, ovvero economico-sostanziali.

### **2.1) Cenni alla tesi dell'iva come imposta sul consumo, alla natura tributaria della rivalsa e alla rilevanza del "soggetto passivo di fatto"**

Parte della dottrina ha privilegiato una più ampia e sostanziale ricostruzione del tributo, tesa a ricomprendere tutti gli strumenti che il legislatore ha previsto per il corretto operare del meccanismo dell'imposta in esame<sup>98</sup>.

In quest'ottica, mediante un'osservazione dell'imposta "in pianta", essa viene valorizzata in un'ottica dinamica, come imposta plurifase che, attraverso il meccanismo delle detrazioni e della rivalsa scivola a valle, per arrestarsi in capo al consumatore finale. Questi, essendo il soggetto cui i diritti di deduzione e rivalsa non sono riconosciuti, resta definitivamente inciso dal prelievo, e risulta essere il soggetto effettivamente portatore di capacità contributiva.

Tale ricostruzione valorizza la rivalsa come parte integrante della struttura del tributo, espressamente prevista per incidere con l'onere fiscale il soggetto passivo del rapporto di rivalsa. Così che la funzione di questo meccanismo sarebbe proprio quella di porre la partecipazione alle pubbliche spese a carico

---

giuridica, e quindi se concorrano o meno a determinare sotto il profilo di stretto diritto la struttura del tributo".

<sup>98</sup> Tra gli autori che hanno individuato una giustificazione costituzionale dell'imposta in esame nell'immissione al consumo si ricordano, in particolare, BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1973, 203 e ss. il quale arriva a sostenere che le applicazioni dell'imposta anteriori all'immissione al consumo sono state considerate come meri acconti. Sul consumo come elemento giustificativo dell'imposizione si è espresso anche GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, 1974, 17 e ss; IDEM. *L'iva: verso un'ulteriore revisione* in Riv. dir. fin. 1978, I, 592. contro tale rilevanza dell'elemento del consumo MICHELI, *Dalle Direttive comunitarie sull'Iva alla uova legislazione italiana* in Riv. Dir. Fin. 1979, I, 665; FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'Iva*, in Dir. prat. trib. 1972, 725, il quale considera soggetti passivi i soggetti iva con riferimento alla loro attività, cioè assumendo a presupposto la massa delle operazioni attive al netto delle detrazioni sugli acquisti. In questo senso, anche TABELLINI, *I professionisti e l'iva*, Milano, 1973, 130. AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'Iva*, in Riv. dir fin. 1978, 597, che ravvisa nell'intero ciclo di operazioni l'elemento indice di capacità contributiva.

del soggetto che effettivamente manifesta la capacità contributiva colpita da tributo, essendo questa ravvisabile nel consumo.

Si è giunto per questa via ad operare addirittura una distinzione tra soggetto passivo dell'obbligazione tributaria e soggetto passivo dell'imposta.

## **2.2) Cenni alla tesi giuridico - formale e al rapporto meramente privatistico che lega il soggetto passivo dell'imposta al contribuente di fatto**

La teoria prevalente in dottrina<sup>99</sup>, e nella più recente giurisprudenza<sup>100</sup>, al contrario, ravvisa il presupposto dell'imposizione nel compimento delle operazioni di cui all'art. 1. Correlativamente, soggetti passivi dell'imposta sono coloro che pongono in essere l'operazione, a nulla rilevando il fatto che non siano essi a sopportare, in via definitiva, l'onere del tributo.

Oltre al dato prettamente semantico, per cui l'art. 17 del D.P.R. 633/72 definisce "soggetti passivi" coloro che effettuano le operazioni e ai quali si riconosce, per l'effetto, il diritto a detrazione dell'imposta versata a monte, la presente tesi si fonda sull'interpretazione della rivalsa quale strumento irrilevante, in quanto il relativo rapporto attiene unicamente alla sfera dei rapporti tra privati, senza partecipare della natura pubblicistica delle norme tributarie e senza entrare a far parte della struttura giuridica dell'imposta.

Non ultimo, la tesi giuridico-formale ha un indubbio punto di forza nel fatto di dare coerenza alla ricostruzione dell'imposta in ogni sua fase. Il fatto che per ogni operazione indicata all'art. 1- avvenga essa tra soggetti passivi, ovvero nei confronti del consumatore finale - esiste un medesimo soggetto passivo di diritto, ossia colui che effettua l'operazione imponibile, consente di giungere a conclusioni omogenee in termini di capacità contributiva, nonché valide in tutte le fasi della applicazione dell'imposta.

---

<sup>99</sup> PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977; SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'Iva*, Milano, 1975, pag. 19; BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. fin. 1978, I, 420; IDEM *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, pag. 23; DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981.

<sup>100</sup> Si vedano tra le tante Cass. civ., sez. trib. n. 18487 del 19 agosto 2009 ; Cass. n. 6419/2003; Cass. n. 8783/2001; Cass. 5427/2000; Cass. 5733/1998.

In questa ricostruzione, che richiama gli studi sulla rivalsa effettuati in materie di imposte dirette, essa viene assimilata alle azioni civilistiche di indebito arricchimento, di surrogazione o di regresso<sup>101</sup>, mentre l'intenzione del legislatore di strutturare il tributo colpendo il contribuente di fatto attraverso l'esercizio della rivalsa deve rimanere confinata nell'ambito economico o pregiudiziale, e non può assurgere a rilevanza in punto di diritto.<sup>102</sup>

### **3) La rivalsa obbligatoria nell'iva e l'esigibilità dell'imposta.**

La qualificazione del rapporto di rivalsa, da ultimo prospettata, quale rapporto di carattere privatistico, è evidente, porta a ritenere irrilevante, ai fini della corretta attuazione del meccanismo del tributo, il fatto che il corrispettivo dell'operazione sia stato effettivamente pagato, trattandosi di vicenda che resta meramente interna ai rapporti tra privati. Ciò che conta, in termini di neutralità e di tutela delle esigenze di riscossione, è che a fronte del compimento di un'operazione imponibile l'imposta sia regolarmente versata all'Erario, e che l'imposta sia portata a detrazione solo a fronte di un avvenuto versamento dell'imposta, a monte.

Tuttavia, una simile lettura del meccanismo dell'imposta, di cui risulta impregnata l'interpretazione comunitaria del tributo in esame, sembra essere in contraddizione con una serie di norme interne, aventi talvolta carattere generale, altre volte natura derogatoria, o di regime opzionale, che ricollegano l'esigibilità dell'imposta proprio al momento del pagamento del corrispettivo.

---

<sup>101</sup> Si veda sul punto A. UCKMAR, *Del sostituto di imposta* in "Dir. Prat. Trib." 1940, pag. 120; A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino 1956, pagg. 267 e ss.; DE MITA *Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria*, in *Giur. It.* 1961, IV, col. 267 e ss.; PARLATO *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969, pag. 51; BERLIRI, *Principi* cit. Milano 1952 vol II. pagg. 131 e ss; FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile*, cit. loc. cit. 1969, pagg. 71 e ss. RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pag. 221.

<sup>102</sup> Rileva SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)* cit. loc. cit. che tali tesi furono elaborate prima della riforma tributaria e nell'ambito della sostituzione tributaria, intesa in senso proprio, e cioè a titolo di imposta. In questo ristretto ambito era possibile giungere alla conclusione che il sostituto – il quale nell'ipotesi di corretto esercizio della rivalsa non ha alcun rapporto diretto con l'erario – non poteva essere considerato, per il fatto solo di subire la rivalsa, soggetto passivo del tributo in punto di diritto.

Si pensi all'esigibilità dell'imposta con riferimento alle prestazioni di servizi, la cui effettuazione è ricondotta al pagamento del corrispettivo<sup>103</sup>. La norma crea un elemento di frattura, non ravvisabile nel sistema comunitario dell'imposta, rispetto all'esigibilità dell'imposta connessa alle cessioni di beni che, nel nostro ordinamento, *“si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili”*<sup>104</sup>.

Come nel sistema comunitario, tuttavia, a prescindere dal momento in cui “fisiologicamente” l'imposta diventa esigibile, esiste una norma che riconduce l'esigibilità dell'imposta all'emissione della fattura, ovvero all'avvenuto pagamento del corrispettivo<sup>105</sup>.

A fianco di tali norme generali, il nostro ordinamento prevede in via derogatoria l'esigibilità differita dell'imposta per le cessioni di beni per atto della pubblica autorità, nonché per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione<sup>106</sup>.

Ancora, occorre annoverare fra le forme di esigibilità differita il regime opzionale recentemente introdotto dall'art. 7, D.L. 185/2008 (c.d. decreto anti-crisi) che ha esteso e generalizzato<sup>107</sup> (al ricorrere di determinati presupposti) la possibilità di effettuare cessioni di beni e prestazioni di servizi, per le quali l'iva diventa esigibile al momento dell'effettivo pagamento del corrispettivo.

---

<sup>103</sup> L'art. 6, comma 3 del D.P.R. 633/72 prevede che “le prestazioni di servizio si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'art. 3 terzo comma primo periodo si considerano effettuate al momento in cui sono rese, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quelle in cui sono rese.

<sup>104</sup> Si veda l'art. 6, comma 1 D.p.r. 633/72.

<sup>105</sup> Si tratta del comma 4 dell'art. 6 che prevede che *“se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa la fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento, , ad eccezione del caso previsto dalla lettera d-bis) del secondo comma.”*

<sup>106</sup> Si tratta dell'art. 6, comma 2 lett. a) del D.P.R. 633/72.

<sup>107</sup> L'art. 6 comma 5 del D.P.R. 633/72 prevedeva già l'esigibilità differita dell'imposta, ma limitatamente alle operazioni effettuate nei confronti di alcune specifiche tipologie di soggetti, aventi in genere natura pubblica, tra i quali lo Stato, gli enti pubblici territoriali, le Unità sanitarie locali, le Camere di Commercio.

### **3.1) Il regime opzionale della iva ad esigibilità differita (c.d. iva per cassa)**

Il regime opzionale introdotto nel decreto anti crisi è limitato, da un punto di vista soggettivo, alle operazioni poste in essere tra soggetti passivi, rimanendo escluse le cessioni e prestazioni effettuate a favore di consumatori finali. Sotto il profilo oggettivo, invece, esiste un limite dato dalla soglia di fatturato del cedente /prestatore, che non deve eccedere i duecentomila euro annui, e dalla inapplicabilità a quei soggetti che si avvalgano già di alcuni specifici regimi tra cui, giova sottolinearlo, quello del reverse charge, di cui avremo modo di parlare oltre<sup>108</sup>.

Tale sistema è opzionale, e può essere applicato riguardo a ciascuna singola operazione, mediante indicazione sulla fattura del relativo riferimento normativo.

Il regime opzionale di iva per cassa incide, ancora una volta, sul momento in cui l'imposta diviene esigibile, differendo l'obbligo del versamento all'Erario (e, correlativamente, il diritto a detrazione<sup>109</sup>) al momento in cui viene effettuato il pagamento del corrispettivo.<sup>110</sup>

Con un limite temporale, stabilito in un anno dal compimento dell'operazione, che rappresenta un elemento nuovo e particolarmente interessante. Si ritiene, infatti, che, decorso un anno senza che sia stato pagato il corrispettivo, il regime di "sospensione" dell'esigibilità venga meno, l'imposta debba essere liquidata nella dichiarazione periodica e, parallelamente, sorga il diritto a detrazione: anche se nessun corrispettivo è stato versato.

A differenza del regime generale previsto per le prestazioni di servizi, in cui l'emissione della fattura è successiva al pagamento del corrispettivo, nel regime

---

<sup>108</sup> Nel regime del reverse charge il cessionario/committente ha l'obbligo di emettere autofattura o di integrare la fattura ricevuta senza addebito di imposta. In relazione alle operazioni soggette al reverse charge, quindi, il cedente o prestatore non può oggettivamente applicare il differimento dell'esigibilità di imposta, in quanto il soggetto tenuto al versamento dell'imposta a debito è colui che ha ricevuto il bene o il servizio.

<sup>109</sup> A norma dell'art. 19 D.P.R. 633/72 "*il diritto a detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati... sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile...*". Dunque, essendo differita l'esigibilità dell'imposta, si desume che anche la detrazione per il cessionario o committente, se e nei limiti in cui spetti, sia differita fino a tale momento. Cfr. Circolare Agenzia Entrate 20/E del 30 aprile 2009.

<sup>110</sup> Così la relazione di accompagnamento al decreto legge 185/2008, che dichiara lo scopo di "*ovviare agli effetti particolarmente gravosi che comporterebbero l'anticipazione del versamento dell'IVA da parte del cedente o prestatore, nell'ipotesi in cui il pagamento dei corrispettivi avvenga in un momento successivo a quello dell'effettuazione delle operazioni*".

della c.d. iva per cassa l'emissione della fattura è immediata, ma l'esigibilità dell'imposta resta sospesa, per un determinato periodo di tempo. Parimenti, giova sottolinearlo, resta sospeso il diritto a detrazione, nel rispetto del parallelismo tra versamento e detrazione. Tuttavia, se nel caso delle cessioni e prestazioni di servizi, come si è rammentato, il pagamento del prezzo o l'emissione della fattura che precedono la consegna del bene o il pagamento del corrispettivo della prestazione comportano l'esigibilità immediata dell'imposta, nel caso dell'"iva per cassa" l'emissione immediata della fattura, con specifica indicazione dell'intenzione di avvalersi del regime opzionale, resta adempimento meramente formale, la cui efficacia si spiega solo al momento del pagamento del corrispettivo o, comunque, una volta decorsi i termini di sospensione indicati dal legislatore.

#### ***4) Il regime ordinario dell'esigibilità nelle prestazioni di servizi.***

Lo scenario normativo che si è prospettato impone di interrogarsi sulla effettiva portata delle previsioni che ancorano l'esigibilità dell'imposta al pagamento del corrispettivo. Occorre, cioè, chiedersi se tali norme esprimano l'intenzione di valorizzare l'elemento del pagamento quale momento integrante il meccanismo dell'imposta, con la conseguenza che il rapporto di rivalsa avente ad oggetto il pagamento del prezzo dell'operazione assumerebbe carattere pubblicistico, e come tale indisponibile. Ovvero se tali norme rispondano ad esigenze diverse, anche di carattere economico, cui il legislatore ha inteso dare voce, nel tratteggiare il profili attuativi del tributo.

È significativo, in questo senso, il fatto che nel decreto anticrisi si sia scelto, quale misura agevolativa, proprio il regime dell'iva per cassa. La previsione di un obbligo di versamento dell'imposta all'Erario, connessa non già alla consegna del bene, quanto all'effettivo pagamento del prezzo, rispecchia la consapevolezza delle difficoltà cui può andare incontro l'operatore economico che, a fronte della consegna del bene e della conseguente emissione della fattura, sia tenuto al versamento dell'imposta a prescindere dall'effettivo incasso del corrispettivo.

Al contempo, il meccanismo dell'iva per cassa vale a sospendere l'esercizio del diritto a detrazione sino al momento in cui l'imposta diviene esigibile. Il che comporta, come è evidente, l'aggiramento del problema di possibili perdite di gettito, connesse all'esercizio cartolare del diritto a detrazione, che in ragione del possesso della fattura potrebbe configurarsi, quantomeno nell'immediato, non solo a prescindere dall'effettivo pagamento, ma anche in assenza di versamento dell'imposta addebitata da parte del soggetto "a monte" dell'operazione.

Il regime dell'iva per cassa, come si diceva, è straordinario e limitato nel tempo, oltre che applicabile solo a determinati soggetti, mentre la regola, per le cessioni di beni, resta quella già ricordata della consegna del bene o della stipula del contratto, per quanto riguarda i beni immobili. Peraltro, decorso inutilmente il periodo di tempo di un anno, l'imposta diviene esigibile, con tutte le conseguenze che ne discendono sul piano degli effetti: obbligo del versamento e diritto a detrazione. E ciò, a prescindere dall'effettivo pagamento del corrispettivo.

Dunque, se da un lato il regime opzionale ancora il versamento (ma anche l'esercizio del diritto a detrazione...) al pagamento del corrispettivo fatturato, emerge come nel regime ordinario resti del tutto irrilevante il pagamento del prezzo, a fronte dell'avvenuto versamento (addirittura della eventuale detrazione!) con conseguente rispetto delle esigenze di riscossione dell'imposta.

Su queste premesse, pare ragionevole leggere anche le altre norme sopra richiamate, che ricollegano l'esigibilità dell'imposta al pagamento del corrispettivo, alla luce di esigenze specifiche connesse al tipo di operazione. Si pensi alle cessioni nei confronti di pubbliche autorità, ove si è inteso assecondare le esigenze di cassa del cedente, che diversamente rimarrebbe esposto al versamento dell'imposta a fronte di tempi anche lunghi di incasso del prezzo. Parimenti, esigenze di semplificazione hanno portato a riconnettere l'esigibilità dell'imposta al pagamento, per quanto riguarda i contratti di somministrazione.

Quanto al fatto che nel caso delle prestazioni di servizi la regola generale sia proprio quella del pagamento, in luogo del criterio del momento in cui la prestazione è resa, pare ragionevole sostenere che, anche in questo caso, ad animare il legislatore sia stata la scelta di tutelare le esigenze di liquidità dell'esercente arti o professioni, tenuto al versamento.

Del resto, è agevole constatare che se il legislatore avesse inteso fissare quale regola generale quella del pagamento del corrispettivo, ai fini dell'esigibilità dell'imposta, così valorizzando il momento del pagamento rispetto al compimento dell'operazione, ben avrebbe potuto farlo, estendendo tale regime anche alle cessioni di beni.

Sulla base delle riflessioni sin qui condotte, pertanto, sembra potersi confermare che il pagamento del prezzo o del corrispettivo dell'operazione è elemento esterno al meccanismo dell'operazione, che con esso non si relaziona se non incidentalmente, quando specifiche esigenze richiedono che il pagamento e il meccanismo di attuazione del tributo procedano di pari passo.

D'altra parte, la coerenza di una ricostruzione tesa a valorizzare l'irrelevanza del pagamento, ai fini del corretto funzionamento del meccanismo trova indirettamente conferma anche nel fatto che il legislatore ha previsto, quale regola generale di chiusura del sistema, una seconda strada: quella della fatturazione, attraverso la quale i meccanismi formali dell'imposta finiscono per prevalere sul piano economico e sostanziale, attivando il meccanismo del tributo indipendentemente dalle vicende che precedono.

Infatti, eccezion fatta per il sistema della c.d. iva per cassa che, lo ricordiamo, è regime opzionale e prevede la fatturazione immediata, a tutti gli altri casi sopra richiamati è applicabile la norma di cui all'art. 6. comma 4 del D.P.R. 633/72 che prevede, in ogni caso, l'esigibilità dell'imposta per il caso in cui sia emessa fattura, ovvero per il caso in cui il corrispettivo sia stato pagato, anche solo parzialmente. Nel primo caso, riemergono le riflessioni già operate sul piano comunitario relativamente al necessario parallelismo tra versamento e detrazione, nell'ottica di tutela del gettito. Nel secondo caso, il fatto che l'avvenuto pagamento (anche parziale) del corrispettivo della prestazione porti ad una esigibilità (anche parziale) dell'imposta, conferma la prospettiva di tutela

dell'esigenze di cassa in capo all'operatore economico, che portano a differire l'esigibilità al momento del pagamento.

Dal che è ragionevole concludere che il pagamento non rilevi, di per sé, quale elemento necessario al corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta, ma sia considerato rilevante solo nel momento in cui il legislatore, per altre e diverse ragioni, decida di vincolare l'esigibilità della prestazione all'avvenuto pagamento del corrispettivo.

### ***5) L'irrilevanza del pagamento nei meccanismi alternativi alla "rivalsa"***

Alla ricostruzione che si sta operando, potrebbe opporsi ancora un'altra obiezione, data dalla sempre più frequente introduzione da parte dei legislatori comunitario e nazionale, di meccanismi alternativi a quelli "fisiologici" dell'imposta in esame, quali il reverse charge e l'autofatturazione, sino alle forme di solidarietà passiva del cessionario introdotta all'art. 60 bis del D.P.R. 633/72.

In verità, la dichiarata intenzione di prevenire forme di evasione dell'imposta e di tutelare le esigenze di riscossione dell'Erario, poste a fondamento dell'introduzione di questi meccanismi, sono di per sé sufficienti ad escludere che, tra gli intenti del legislatore, vi sia proprio quello di gravare dell'imposta direttamente il soggetto a valle del rapporto di rivalsa. Il fatto, cioè, che in virtù di tali meccanismi l'onere del prelievo ricada direttamente sul soggetto a valle, sempre più spesso chiamato a compiere adempimenti formali e versare l'imposta in luogo del cedente/prestatore, è circostanza assolutamente secondaria.

Basti considerare, a questo proposito, che a fronte di un'imposta versata direttamente dal soggetto a valle dell'operazione, nulla si dice in tali norme circa il pagamento del corrispettivo, o circa l'eventualità che il soggetto a valle, versata l'imposta, non effettui mai il pagamento del corrispettivo (da intendersi quale "quota civilistica" del medesimo) dell'operazione. Il che, è evidente, è irrilevante ai fini fiscali.

### **5.1) I meccanismo dell'inversione contabile: il c.d. Reverse charge**

Il primo meccanismo che merita attenzione, è quello dell'inversione contabile, c.d. *reverse charge*, introdotto mediante la direttiva 2006/69/CE del Consiglio "che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie".

Il primo considerando della citata direttiva ne denuncia lo scopo, consistente nel "contrastare la frode e l'evasione fiscale e semplificare la procedura di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto".

Ponendosi espressamente come meccanismo alternativo a quello dell'addebito in fattura da parte del cedente/prestatore il meccanismo dell'inversione contabile tradisce il timore dell'erario di perdere gettito, in determinati settori in cui più facilmente si riscontrano forme di evasione dell'imposta.

In Italia esso è stato introdotto in occasione della Finanziaria 2007<sup>111</sup>, limitatamente a talune prestazioni di servizi rese nel settore edile e ad altre fattispecie, previa autorizzazione della Commissione Europea, ai sensi dell'art. 395 della Direttiva 2006/112/CE e comporta che il destinatario della cessione o della prestazione, se soggetto passivo dell'imposta nel territorio dello Stato, sia obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente o prestatore.

Pertanto, in deroga al principio di carattere generale secondo cui debitore di imposta nei confronti dell'erario, ai fini Iva, è il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, l'applicazione del meccanismo del reverse charge fa sì che debitore d'imposta diventi il soggetto nei confronti del quale l'operazione imponibile viene resa.

Fermo restando che tale regime viene applicato nelle operazioni poste in essere tra soggetti passivi di imposta, il cedente/prestatore è tenuto ad emettere fattura, senza addebito di imposta, con specifica indicazione della norma che prevede l'applicazione del reverse charge, mentre sarà onere del cessionario/committente integrare la fattura con l'indicazione dell'aliquota e

della relativa imposta, annotarla nel registro delle fatture emesse, e provvedere alla liquidazione e versamento dell'imposta.

Da notare, è che a tale meccanismo, che interviene sul piano formale dell'addebito, resta assolutamente estranea ogni problematica relativa al pagamento del corrispettivo. Al punto che, nel pieno rispetto del meccanismo, sarebbe del tutto ragionevole considerare il caso del versamento dell'imposta anche a fronte del mancato pagamento del corrispettivo, che rimane confinato, ancora una volta, nell'ambito dei problemi privatistici.

### ***5.2) Il meccanismo dell'autofatturazione***

In taluni casi, il legislatore ha previsto forme di autofatturazione, in cui il cessionario ha esclusivamente l'obbligo – formale – di autofatturarsi e di annotare il documento a norma dell'art. 25 del D.P.R. 633, senza tuttavia assumere il ruolo di debitore di imposta.

Da ultimo, data la pratica invalsa negli Stati membri di affidare a terzi l'incarico di emettere la fattura, il legislatore comunitario ha ritenuto opportuno disporre la regolamentazione. Il D.lgs 20 febbraio 2004 n. 52, che ha recepito la Direttiva 2001/115/CE, che disciplina la semplificazione modernizzazione e armonizzazione delle modalità di fatturazione previste in materia di imposta sul valore aggiunto prevedeva la facoltà per il cedente del bene o prestatore di servizio “ferma restando la sua responsabilità” di far emettere la fattura “dal cessionario o dal committente ovvero, per suo conto, da un terzo” (art. 21 comma 1 primo periodo).

Così, in determinati casi, l'obbligo di emettere la fattura si trasferisce in capo al soggetto cessionario o committente dell'operazione, il quale è chiamato ad adempiere agli obblighi formali e sostanziali previsti dalla disciplina iva ed è responsabile delle eventuali violazioni commesse.

È interessante rilevare che, anche in questo caso, nulla si dice in merito al pagamento del corrispettivo o, in ogni caso, in merito al pagamento di quella

---

<sup>111</sup> L'art. 1, comma 44, della legge finanziaria per il 2007 ha sostituito il comma 6 dell'art. 17 del D.P.R. 633/72

quota di corrispettivo che dovrebbe essere corrisposta dal cessionario/commitmentente a titolo di imposta.

L'attenzione del legislatore, nel cercare meccanismi alternativi al meccanismo ordinario dell'imposta, sembra trascurare l'ambito dei rapporti sottostanti l'operazione imponibile, proprio l'ambito delle obbligazioni da cui l'obbligazione di imposta origina.

### **5.3) Il meccanismo anti-frode della solidarietà passiva di cui all'art. 60-bis**

Altra misura introdotta dal nostro legislatore, con l'intento specifico di contrastare forme di evasione dell'imposta è quello della solidarietà passiva per il versamento dell'imposta.

Tale normativa risponde all'esigenza di ostacolare le frodi iva<sup>112</sup>, spesso poste in essere tramite triangolazioni (c.d. frodi carosello) in cui intervengono più operatori economici tra loro collegati e aventi sede in diversi Stati dell'Unione. Tali meccanismi si prestano a forme di evasione per l'operare, nell'ambito delle cessioni intracomunitarie di beni, del regime transitorio di tassazione a destinazione, che consente ai beni di circolare tra uno Stato membro e l'altro in condizione di sostanziale sospensione di imposta.

Per ostacolare tale tipo di pratiche, e in particolare quelle legate alle vendite sottocosto, il legislatore nazionale è recentemente intervenuto con l'introduzione nel D.P.R. 633/72 dell'art. 60 bis, che pone a carico del cessionario dell'operazione la solidarietà passiva, in caso di mancato versamento dell'imposta all'Erario<sup>113</sup>.

---

<sup>112</sup> Con riferimento al problema del contrasto alle frodi iva e alla rilevanza del problema della buona fede dei soggetti coinvolti nelle operazioni si veda CENTORE, *Frodi (e dintorni) nella giurisprudenza nazionale e comunitaria* in Corr. Trib. 2/2007 pagg. 104 e ss.; DITOLVE, *Frodi iva e norme di contrasto: alcune considerazioni sull'art. 60 bis del D.P.R. 633/72* "Solidarietà nel pagamento dell'imposta" in *Il fisco n 35/2006 pag. 5518*; MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario* in Rass. trib. 2005, pag. 755.

<sup>113</sup> L'articolo è stato introdotto dal comma 386 dell'art. 1 della L. 30 dicembre 2004 n. 311 – Finanziaria 2005 – e dispone: "1. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, su proposta degli organi competenti al controllo, sulla base di analisi effettuate su fenomeni di frode, sono individuati i bei per i quali operano le disposizioni dei commi 2 e 3.

2. In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale il cessionario, soggetto agli adempimenti ai fini del presente decreto, è obbligato solidalmente al pagamento della relativa imposta.

Tale norma non è la sola a prevedere in capo al cessionario forme di solidarietà nel pagamento dell'imposta<sup>114</sup> e tutte perseguono lo scopo, dichiarato già nelle intenzioni del legislatore comunitario, di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi<sup>115</sup>.

Tali interventi sono tesi, ancora una volta, a garantire il *versamento* dell'imposta, non già l'effettivo pagamento della stessa, in via di rivalsa.

Dietro le vendite sottocosto si cela, infatti, il fenomeno di operazioni regolarmente fatturate, in relazione alle quali il soggetto a valle poteva portare in detrazione l'imposta addebitatagli, per le quali tuttavia, l'imposta non veniva versata all'Erario, con evidente risparmio, in termini economici, del soggetto a monte, che poteva permettersi di pattuire un corrispettivo inferiore.

La perdita dell'erario, in questi casi, si verifica sotto molteplici profili.

In primo luogo, perché la base imponibile veniva determinata con riferimento al corrispettivo "sottocosto"; In secondo luogo, perché l'imposta corrisposta non veniva versata all'Erario dal soggetto a monte e, in terzo luogo, perché il soggetto a valle dell'operazione, in possesso di regolare fattura, poteva ugualmente portarsela in detrazione.

Di qui la determinazione del legislatore, già assunta anche in sede comunitaria, di arginare questo fenomeno, fortemente lesivo per l'Erario, introducendo detta forma di solidarietà passiva, in base alla quale l'ente impositore può riscuotere

---

3. L'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

<sup>114</sup> Altri esempi sono rappresentati dalla solidarietà del cessionario con il cedente quando quest'ultimo sia soggetto non residente, ai sensi dell' art. 17, comma 2 del D.p.r. 633/72 , nonchè la stessa disposizione prima della modifica apportata dall'art. 1 comma 1 del D.lgs. 19 giugno 2002 n. 191 in vigore dal 31 agosto 2002; gli obblighi di integrazione delle fatture e di registrazione afferenti agli acquisti infracomunitari ex art. 46 e 47 del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993 n. 427, gli acquisti da agricoltori minimi ex art. 34 del d.p.r. n. 633/72 ecc...

<sup>115</sup> Peraltro, il Giudice del Lussemburgo, proprio con riferimento a questo tipo di norme, ha espressamente affermato che "i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22 n. 8 della sesta direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine", sì che una interpretazione delle norme che avesse come effetto una duplicazione dell'imposta eccederebbe sicuramente lo scopo di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi e, in quanto tale, non potrebbe essere ammessa. Cfr. sentenza 20 marzo 2000 cause riunite C-110/98 e C-147/98.

l'imposta non versata, alternativamente, presso il cedente o presso il cessionario dell'operazione.

Significativo, ai fini delle riflessioni sulla natura del rapporti di rivalsa, il fatto che la norma trascuri di regolare i rapporti tra le parti per il caso in cui il cessionario sia richiesto dall'Erario di versare l'imposta non versata dal cedente, ma che era stata effettivamente pagata a titolo di rivalsa dal cessionario.

È evidente che, affinché non si verifichi un indebito impoverimento del cessionario, a questi va riconosciuta una qualche forma di bilanciamento nei confronti del cedente. Eppure tale circostanza resta del tutto estranea alla norma a conferma, potremmo dire, del carattere meramente privatistico del rapporto di rivalsa tra le parti dell'operazione imponibile.

#### ***6) L'irrilevanza del pagamento alla luce del parallelismo tra detrazione e rimborso e le differenze con l'interpretazione comunitaria.***

La tesi sinora sostenuta dell'irrilevanza del pagamento del corrispettivo, ovvero sia di un esercizio sostanziale della rivalsa, ai fini del corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta, trova sostegno anche nella Giurisprudenza interna la quale, in un certo senso, ha percorso i più recenti orientamenti enunciati dalla Corte di Giustizia europea, andando addirittura ad affermare principi più coraggiosi.

In un caso che originava da un'istanza di rimborso iva, formulata da un soggetto passivo che la aveva indebitamente addebitata e versata all'erario, si poneva il problema, già analizzato con riferimento al sistema comunitario, del riconoscimento del diritto al rimborso, anche a fronte di una presunta trasferimento in rivalsa dell'onere del tributo sul soggetto a valle.

Ebbene, la nostra Suprema Corte ha osservato che nell'ordinamento fiscale italiano non è dato ravvisare una regola secondo cui la traslazione del carico di un qualunque tributo costituisca un impedimento al rimborso dello stesso. Tale circostanza è prevista quale specifico ostacolo all'ottenimento del rimborso solo con riferimento a specifiche leggi di imposta, come è nel caso dei diritti doganali

all'importazione ma non, invece, per l'iva. Né può assurgere a regola generale. Alla stregua di tali argomentazioni la Suprema Corte affermava che, ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso da parte del soggetto passivo iva, cedente o prestatore del servizio, non assume rilievo l'avvenuta rivalsa dell'imposta sul cessionario<sup>116</sup>.

Non solo, dunque, è irrilevante il pagamento del corrispettivo dell'operazione, ma ai fini del corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta risulta indifferente anche lo stesso pagamento della quota di imposta addebitata in rivalsa: risulta indifferente il concreto esercizio del diritto, che è ricollegato all'addebito in fattura dell'imposta.

Una simile statuizione presenta, sotto questo profilo, interessanti differenze con l'orientamento delineatosi in sede comunitaria. Basti pensare al fatto che, nella recente pronuncia *Stadeco*<sup>117</sup>, il Giudice comunitario riconosceva allo Stato membro la possibilità di negare il rimborso proprio in ragione dell'avvenuto trasferimento dell'imposta a valle in via di rivalsa. E ciò, teniamo a sottolinearlo, anche in assenza di uno specifico rischio di perdita di gettito, attesa l'indetraibilità soggettiva dell'imposta per il soggetto a valle del rapporto di rivalsa.

Analogamente, nella pronuncia *Marks & Spencer*<sup>118</sup>, la misura del rimborso veniva limitata in ragione del presumibile arricchimento senza causa dell'istante, valutato alla luce della comprovata traslazione dell'imposta a valle (si trattava di cessione al consumatore), oltre che dei vari fattori economici che potevano incidere sul volume d'affari del soggetto passivo.

Nel sistema comunitario, dunque, l'esercizio della rivalsa, mediante trasferimento a valle dell'onere del tributo, sembra costituire la giustificazione ed il limite dell'esercizio del diritto al rimborso. Nel sistema nazionale, l'esercizio di tale diritto, che si concreta nella "traslazione" a valle dell'imposta, resta del

---

<sup>116</sup> Si tratta della sentenza della Cassazione civile, sez. Trib., n. 6193 del 16 marzo 2007, in Giust. Civ. Mass. 2007, 4. A sostegno delle proprie ragioni la Corte richiama le sentenze 7 luglio 2004, n.12443, e 14 luglio 2004, n. 13054; in particolare, sull'irrelevanza dell'avvenuta rivalsa dell'Iva sul cessionario ai fini del rimborso, la sentenza 10 gennaio 2001, n. 272, nella quale si è evidenziato che il cessionario che ha pagato un'Iva non dovuta in rivalsa dispone, comunque, di un'azione di ripetizione nei confronti del cedente.

<sup>117</sup> Sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07.

tutto indifferente, ai fini del corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta.

Parimenti, si è ricordato come in tali due pronunce, cosiccome nel precedente arresto sul caso *Reemtsma*, la Corte di Giustizia abbia affermato che a regolare e risolvere i rapporti tra le parti debba essere un'azione civilistica di ripetizione di indebito, riconoscendo al cessionario che abbia indebitamente versato in rivalsa l'imposta non dovuta disporrà di un'azione di ripetizione nei confronti del cedente<sup>119</sup>.

Il che, incoraggia a sostenere che il rapporto tra cedente e prestatore sia rapporto privatistico dato che, per espressa indicazione della Suprema Corte, ha natura civilistica (e rientra, per questi motivi, sotto la giurisdizione ordinaria) l'azione che garantisce il cessionario del recupero dell'esborso indebitamente versato.

È pur vero, che si potrebbe sostenere anche il contrario: e cioè che nel momento in cui la quota di corrispettivo versata a titolo di iva non era "iva", in quanto l'operazione non era imponibile, per carenza dei presupposti soggettivo, oggettivo o territoriale, altro non potrebbe essere che civilistica l'azione tesa al recupero di detta parte di corrispettivo. Con ciò richiamando alla mente quelle pronunce del Giudice comunitario che, con riferimento ad operazioni soggettivamente inesistenti, affermava espressamente che "*l'importo erroneamente riportato come iva nelle fatture relative a tali servizi non può essere considerato iva*"<sup>120</sup>.

---

<sup>118</sup> Sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer, Racc. pag. I-2283.

<sup>119</sup> Cass. civ. sez. trib. 16 marzo 2007, n. 6193

<sup>120</sup> Sentenza del 6 novembre 2003, cause riunite, *Karageorgou, Petrova e Vlachos* C-78/02, C-79/02 e C-80/02 (Caso di traduttori del governo ellenico che hanno per errore di diritto indicato l'iva anche se sottoposti a vincolo di subordinazione) "... si deduce che nel caso di specie, i traduttori non esercitano un'attività economica in modo indipendente ai sensi dell'art. 4, n. 4 della sesta direttiva e che pertanto essi non sono soggetti passivi nel senso di cui al n. 1 di tale articolo. di conseguenza, ai sensi dell'art. 2, punto 1 di quest'ultima, i servizi che essi forniscono ai Ministeri degli Affari Esteri non sono soggetti ad Iva. ne consegue che se tali traduttori riportano erroneamente un importo come iva nelle fatture che emettono relativamente a tali servizi tale importo non può essere qualificato come iva. (...) La dimostrazione della buona fede da parte di chi emette la fattura non è necessaria ai fini della regolarizzazione dell'importo indebitamente fatturato. Pertanto, la seconda questione pregiudiziale va risolta nel senso che l'art. 21, punto 1, lett. c) della sesta direttiva non osta alla restituzione di un importo erroneamente indicato come iva in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci nel caso in cui i servizi in questione non siano soggetti all'iva e di conseguenza l'importo fatturato non possa essere considerato iva":

Una simile lettura, è evidente, varrebbe a destituire di fondamento le riflessioni sin qui condotte, rivalutando l'obbligo di rivalsa quale vincolo di carattere sostanziale, e non meramente formale.

Infatti, nel momento il cui si ragiona muovendo da casi di rimborso per indebita fatturazione, il presupposto stesso può apparire fragile, trattandosi di istanze volte alla ripetizione di somme *erroneamente versate* a titolo di iva: di somme versate sul presupposto che si trattasse di iva.

Tuttavia, giova sottolineare che la stessa Corte di Giustizia, nel pronunciarsi sui due casi sopra richiamati, non ha inteso operare alcuna distinzione. Il fatto, cioè, che l'istanza di rimborso fosse giustificata dall'errato versamento di un imposta non dovuta per carenza di un presupposto dell'imposizione (caso *Stadeco*), ovvero per l'applicazione di un'aliquota più alta (caso *Marks and Spencer*), rispetto all'aliquota agevolata, non sembra preoccupare il Giudice comunitario che, anzi, richiama espressamente la Giurisprudenza *Marks and Spencer* nella sentenza *Stadeco*.

Eppure, è evidente, ai fini delle riflessioni che ci occupano, che la differenza è sostanziale.

### **7) L'azione di ripetizione di indebitto ed il limite dell'esercizio del diritto a detrazione**

Tornando al piano della giurisprudenza interna, la sentenza che si è citata delinea un quadro dal quale esce fortemente rafforzato il carattere privatistico del rapporto di rivalsa, che si dà addirittura per presupposto, nel momento in cui la Corte arriva ad affermare l'irrilevanza dell'avvenuto esercizio della rivalsa, con conseguente trasferimento dell'onere dell'imposta, ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso nei confronti dell'Ente impositore.

La natura del rapporto si rispecchia, d'altra parte, nel tipo di azione, quella di ripetizione dell'indebitto, riconosciuta al soggetto a valle del rapporto di rivalsa. E ciò avviene, giova rammentarlo, sia in sede comunitaria che in sede nazionale.

Tuttavia, le riflessioni sin qui condotte assumono connotati di particolare interesse, se si confronta la pronuncia appena commentata, con le più recenti evoluzioni della giurisprudenza nazionale, che si è mostrata attenta a ricercare e mantenere un punto di equilibrio tra l'esercizio del diritto a detrazione e l'azione di ripetizione di indebito.

In una recente pronuncia, emessa in materia giuslavoristica, la Suprema Corte ha affermato che il committente può ripetere quanto assume di aver indebitamente pagato al prestatore, a titolo di iva, solo se non abbia portato in detrazione o se non abbia, comunque, la possibilità di portare in detrazione tale somma nella propria dichiarazione, in relazione alla sua qualità di imprenditore<sup>121</sup>.

La Suprema Corte ha così valorizzato l'esigenza di conservare, ai fini del pieno rispetto della coerenza del sistema dell'imposta, un nuovo schema di parallelismo quello tra detrazione e rivalsa, ovvero ripetizione di indebito, benchè questi ultimi diritti attengano al piano – privatistico – del rapporto di rivalsa, come tale estraneo al meccanismo dell'imposta<sup>122</sup>.

Per questa via, si viene a creare un parallelismo tra un diritto connesso al rapporto giuridico di imposta – il diritto a detrazione – ed un diritto che sorge esclusivamente in ragione dell'indebita esecuzione di un'obbligazione civilistica.

Tuttavia, nel commentare una simile pronuncia, occorre tenere presente che il Giudice non decideva sulla spettanza di un diritto rientrante nel meccanismo di applicazione dell'imposta, bensì sulla ricomposizione di interessi patrimoniali correnti tra le parti e ricollegabili all'operazione imponibile.

Con ciò a significare che il rapporto di rivalsa non entra nemmeno indirettamente nelle considerazioni relative alla corretta attuazione del meccanismo dell'imposta. Esso viene, al contrario, riparametrato alla luce dell'avvenuto esercizio del diritto a detrazione, in maniera da non creare

---

<sup>121</sup> cfr. Cass. Civ., sez. lav., 8 luglio 2008, n. 18686, in Guida al diritto, 2008, 40, 50.

<sup>122</sup> In sede comunitaria, infatti, si è visto come la Corte di Giustizia sia da sempre molto attenta al rispetto dell'equilibrio tra i singoli istituti che partecipano all'attuazione del tributo. Così vi deve essere necessariamente coerenza tra versamento e detrazione e tra detrazione e rimborso. Ma sino ad oggi non esisteva, quantomeno in sede comunitaria, un principio che ancorasse il diritto di ripetizione dell'indebito al mancato esercizio del diritto a detrazione.

squilibri patrimoniali (eccessivo arricchimento, ovvero indebito impoverimento) di una delle parti.

Insomma, ancora una volta il trasferimento di imposta che si attua attraverso l'esercizio del diritto di rivalsa dimostra di avere, nella ricostruzione della giurisprudenza, un ruolo esterno rispetto al meccanismo dell'imposta, che resta del tutto indifferente all'an e al quantum dell'esercizio di tale diritto.

### **8) La rivalsa dell'art. 18, comma 1, come obbligo di addebito dell'imposta**

L'irrelevanza del pagamento dell'imposta ai fini del funzionamento del meccanismo, la dichiarata irrilevanza del trasferimento a valle dell'imposta, ai fini dell'esercizio del diritto al rimborso, nonché l'attenzione dimostrata dalla Suprema Corte a che l'esercizio del diritto a detrazione sia ricollegato ad un effettivo pagamento dell'imposta, sono tutti segnali di una sostanziale indifferenza del rapporto di rivalsa ai meccanismi che consentono la corretta attuazione del tributo in esame.

Rapporto di rivalsa che, teniamo a sottolinearlo, va inteso non già nell'accezione che il legislatore nazionale ha attribuito a questo termine, al momento della trasposizione nell'ordinamento nazionale delle Direttive iva. Infatti, parlare di estraneità della rivalsa al sistema iva, quando nel nostro decreto iva vi è una norma, l'art. 18, rubricata esattamente "*Rivalsa*", è un'evidente contraddizione. Eppure l'attribuzione del *nomen* rivalsa al meccanismo descritto nell'art. 18 sembra il frutto di una trasposizione quasi istintiva del meccanismo di addebito, nell'alveo concettuale di un istituto già noto al nostro ordinamento che, tuttavia, condivide ben poco con il meccanismo descritto all'art. 18. Trasposizione che finisce per essere inconferente, addirittura sviando l'interprete da una lettura della norma, e dell'intero meccanismo iva, fedele alle intenzioni che hanno ispirato il legislatore comunitario. infatti, si è già ricordato come il richiamo all'istituto della rivalsa, vada valutato con la consapevolezza che nel nostro ordinamento tale termine indica generalmente il diritto/dovere di trasferimento dell'imposta sul soggetto

su cui deve gravare l'onere del tributo, e non meramente il meccanismo, addebito o ritenuta che sia, attraverso il quale tale trasferimento si attua.

Ebbene, è fuor di dubbio che l'addebito, descritto all'art. 18, sia il fulcro del meccanismo dell'imposta in esame, ponendosi come corrispettivo, dal punto di vista dei soggetti che pongono in essere l'operazione, delle norme sull'esigibilità dell'imposta, che disciplinano il momento in cui sorge il diritto di detrazione, ovvero l'obbligo di versamento, nei confronti dell'ente impositore.

Tuttavia, ormai sarà chiaro, il fenomeno descritto all'art. 18 non impone al soggetto passivo di *rivalersi* sulla propria controparte contrattuale. La norma, infatti, è formulata in modo da risolvere integralmente l'esercizio della rivalsa nell'addebito, così che l'obbligo del soggetto passivo si risolve nel mero compimento di un atto giuridico, consistente nell'addebito dell'imposta in fattura.

Infatti, se può certamente qualificarsi come "tributario" l'obbligo di addebito in fattura, cioè di dar vita al diritto di credito, obbligo che il soggetto ha *nei confronti dello Stato*, cioè dell'Ente impositore, il successivo diritto di credito, per contro, rimane pur sempre un rapporto tra privati sul cui svolgimento l'ente impositore non può interferire. Infatti, non si tratta di un diritto coercibile, non essendo possibile "costringere" il soggetto passivo ad esercitare, o addirittura ad azionare in giudizio, il proprio credito<sup>123</sup>.

L'obbligo, dunque, opera nei confronti dell'erario e si estende sino al solo compimento dell'atto con cui, addebitando l'imposta, ci si costituisce creditori.

Una dimostrazione, ancorchè indiretta, di questo assunto, risiede nel disposto dell'art. 60, che pone un limite al diritto di rivalsa del soggetto passivo, il quale "*non ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari o dei committenti dei servizi*".

Con ciò, il legislatore nega al soggetto passivo di poter esercitare la rivalsa, proprio laddove si ravvisino comportamenti strettamente connessi alla correttezza della fatturazione. Il risultato è che l'onere del tributo viene a gravare sul soggetto che con il suo comportamento illecito ha fatto sì che si

---

<sup>123</sup>

MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'Iva*, in Boll. Trib. 1973, 1181.

“inceppasse” il meccanismo dell’imposta, tanto che vi è in dottrina chi ha parlato di “natura sanzionatoria” del divieto di rivalsa di cui all’art. 60.

A questo punto, risulta evidente che l’obbligatorietà della rivalsa non si configura come dovere di trasferire a valle l’onere dell’imposta, bensì come dovere di costituirsi creditore, mediante l’addebito in fattura, nei confronti del proprio avente causa. Obbligatoria, come ha osservato autorevole dottrina, è la sola costituzione del diritto di credito, non già il suo esercizio<sup>124</sup>.

Le conseguenze, come vedremo oltre, sono di non poco momento, rispetto al problema della portata del divieto di patti contrari sancito al comma 4 della norma.

**9) Il rapporto tra art. 18 e art. 21 del D.P.R. 633/72: non una superflua ripetizione ma una diversa e specifica portata dell’addebito in fattura ex art. 18.**

Parte della dottrina ha evidenziato come l’art. 18 comma 1, così interpretato, si ridurrebbe “all’imposizione di un obbligo formale e che, conseguentemente, dispotica ne diverrebbe la sua collocazione nel titolo primo “ Disposizioni generali”.

Secondo questa ricostruzione, l’art. 18, comma 1 concreterebbe una ripetizione dell’art. 21 che già impone l’obbligo di emettere, per ciascuna operazione imponibile, una fattura che contenga una serie di indicazioni, tra le quali il corrispettivo, l’aliquota applicata e l’ammontare della relativa imposta. Inoltre, se il contenuto precettivo del 1° comma fosse quello di imporre l’obbligo di emissione della fattura, si priverebbe di contenuto normativo la comminatoria

---

<sup>124</sup> BOSELLO, *L’imposta sul valore aggiunto* cit. pag. 87 osserva che “ questa precisazione consente di superare l’antinomia diritto-obbligo spesso rilevata in tema di rivalsa: se si trattasse infatti di un diritto di credito da esercitarsi obbligatoriamente, il diritto cesserebbe dall’essere tale. Viceversa se si individua la rivalsa obbligatoria del fatto, ora accennato, per cui un soggetto è costretto a costituirsi –in adempimento di un obbligo di legge – creditore, l’antinomia cessa di esistere. Trattasi, ben inteso, di un diritto che ha la sua fonte nella legge ma che richiede per venire ad esistenza una attività del soggetto (l’addebito in fattura). Per contro, non è – e non può essere – obbligatorio l’esercizio del diritto di credito: nessuno può costringere il creditore a costringere – a sua volta –il debitore all’adempimento. Salvo, beninteso, l’esercizio di azioni surrogatorie ecc.: ma si rientra nelle regole generali in tema di obbligazioni. Tutto questo, ovviamente, non significa che il diritto di credito sia rinunziabile – il che b di contenuto l’obbligo di farlo in essere.

della nullità di patti contrari di cui al successivo comma 4°, in quanto le parti dell'operazione imponibile non avrebbero comunque il potere di sollevare il cedente dall'obbligo pubblicistico di emissione della fattura<sup>125</sup>.

Tale soluzione non pare condivisibile, fondandosi su una lettura coordinata dei soli comma 1 e del 4 della norma, senza prestare attenzione al dato letterale della norma, né al meccanismo applicativo dell'imposta, né ai capoversi secondo e terzo della norma stessa che, pur ponendosi quali "eccezioni alla regola", ne forniscono la corretta chiave di lettura.

A ben vedere la formulazione letterale dell'art. 21 differisce da quella dell'art. 18. La prima norma, collocata nel titolo II dedicato agli "obblighi dei contribuenti" riguarda il contenuto della fattura. Al n. 5 del comma 2 della norma, il legislatore dispone che la fattura contenga "*aliquota e ammontare dell'imposta*".

Già a prima vista appare di tutt'altro peso l'espressione adottata dal legislatore al comma 1 dell'art. 18, ove si legge: "*Il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente*".

Tale norma stabilisce una regola: il soggetto passivo dell'imposta deve *addebitare l'imposta*, perché da questo atto sorge in capo al cedente /prestatore il diritto alla rivalsa nei confronti della propria controparte, che è distinto dal diritto quello che già vanta a titolo di corrispettivo dell'operazione imponibile; e deve addebitarla affinché sia documentato, per il soggetto a valle dell'operazione, l'esistenza di un diritto a detrazione sulla massa delle operazioni a monte, nei confronti dell'erario, funzionale alla tutela della neutralità dell'imposta. Al contempo, l'addebito in fattura dell'imposta fornisce evidenza documentale ai fini della liquidazione periodica dell'imposta da versare, sulla massa di operazioni

---

<sup>125</sup> TADDONIO, *L'iva e l'obbligo della rivalsa*, in *Fisco*, 1987, pagg. 7143 e ss. Peraltro, va sottolineato come tale tesi non approdi a risultati difformi in tema di ricostruzione dei connotati sostanziali del diritto di rivalsa dell'iva. Alla base di tali posizioni vi è infatti il convincimento che l'emissione della fattura costituisce elemento della fattispecie costitutiva del diritto di rivalsa. Conseguentemente, l'adempimento dell'obbligo formale - documentale costituisce il ponte perché il cedente si costituisca creditore nei confronti del cessionario. Cfr. FLORENZANO, *Il diritto di rivalsa*, cit. loc. cit. pag. 282 e ss.

Il credito da rivalsa sorge per effetto di questo addebito, a prescindere dall'effettivo pagamento al cedente, così come il diritto a detrazione del soggetto a valle, ricollegato al momento in cui l'imposta diviene esigibile, può essere esercitato a fronte della presentazione della fattura, e a prescindere dall'effettiva corresponsione al cedente/prestatore di una somma a titolo di rivalsa.

Il meccanismo dell'iva, pertanto, passa necessariamente attraverso l'atto di addebito, benchè l'esigibilità dell'imposta sia, in linea di principio, scissa dall'addebito in rivalsa.

L'aver previsto come obbligatorio (ed irrinunciabile) il sorgere del diritto di credito non significa, tuttavia, che obbligatorio sia l'esercizio di tale diritto.

Secondo parte della dottrina<sup>126</sup> tale atto di rinuncia, in quanto frutto di una scelta libera ed unilaterale dell'operatore economico, assumerebbe i connotati della liberalità. Tale posizione pare, in verità, più teorica che pratica, data la difficoltà di riscontrare i connotati della liberalità in un atto che si pone a margine di una operazione che, nel complesso, ha senza ombra di dubbio i caratteri di un assetto a titolo oneroso.

***11) L'art. 18 D.P.R. 633/72 e i connotati della rivalsa nell'ultimo stadio della catena economica: la cessione di beni o prestazione di servizi al consumatore finale***

Ma vi è di più. Rispetto alla sterile formula dell'art. 21, l'art. 18 ha il pregio di portare alla luce la frattura esistente, ai fini del meccanismo applicativo dell'imposta, tra i passaggi che avvengono tra soggetti passivi di diritto e l'ultimo passaggio, al contribuente di fatto, ossia il consumatore finale.

Tale frattura non viene espressa in una norma di principio, nè mediante la previsione di regole che stabiliscano che il consumatore finale sia il soggetto definitivamente inciso dal tributo.

---

<sup>126</sup> Secondo FLORENZANO, *Il diritto di rivalsa*, cit. pag. 283, in quanto evento successivo all'avvenuto addebito dell'imposta, ovvero alla costituzione di un diritto di credito di importo pari all'imposta dovuta sull'operazione imponibile, tale atto non comporterebbe una violazione dell'art. 18, potenzialmente sanzionabile ai sensi della norma sanzionatoria residuale in materia di violazioni iva.

Il dato positivo nemmeno impone formalmente al soggetto passivo di addebitare l'imposta a valle, sino all'ultimo passaggio, che avviene nei confronti del consumatore. Una simile costruzione della norma porta a pensare che la finalità dell'imposta consista non tanto nella tassazione del consumo, quanto nella neutralizzazione del carico tributario in capo agli operatori economici.

Con ciò non si intende assumere una posizione di contraddizione rispetto alla esperienza comunitaria, che tradizionalmente ricostruisce l'imposta in esame come destinata a gravare sul consumo<sup>127</sup>.

Semplicemente, si intende valorizzare un altro aspetto, a questo complementare: il fatto che la tassazione del consumo si realizzi laddove non sussista il diritto a detrazione, riconosciuto ai soggetti che pongono in essere le operazioni in qualità di operatori economici.

A rimanere inciso dall'imposta, come noto, è colui che non ha i requisiti, oggettivi o soggettivi, per detrarla.

Il consumo è sì, presupposto e limite dell'imposizione, perché il meccanismo dell'imposta, che consente la detrazione, si arresta proprio laddove si ravvisi il fenomeno del consumo, per la qualità soggettiva del cessionario, ovvero per il difetto di inerenza all'attività economica esercitata o, più in generale, per carenza dei presupposti necessari per portare in detrazione l'imposta.

D'altra parte, la ragione stessa dell'introduzione dell'iva, in sostituzione delle ben note forme di imposizione a cascata, fu proprio quella di garantire la neutralità dal carico tributario in capo ai soggetti che operano nel mercato interno.

Tale distinzione, che può sembrare un'inutile puntualizzazione, fornisce la chiave di lettura del problema del ruolo della rivalsa e, conseguentemente, della effettiva portata del divieto di patti contrari di cui all'art. 18.

---

<sup>127</sup> Nel senso che l'Iva è un'imposta sul consumo confronta le conclusioni scritte dell'avvocato Van Gerven, presentate il 24 Aprile 1991 nella causa C -60/90, in *Racc.*1991. I-3124, il quale sottolinea che l'Iva è un'imposta sui consumi "rigorosamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi" e che l'onere fiscale ricade sul consumatore finale; conclusioni dell'avvocato Jacobs presentate il 3 marzo 1994 nella causa C-38/93, *Glawe*, in *Racc.*, 1994, I-1687, ove afferma che il consumo di beni e di servizi costituisce "l'evento imponibile in forza del sistema Iva.

In questo senso, il rispetto del principio di neutralità c.d. interna è rimessa, ancora una volta, all'atto con il quale si addebita l'imposta a titolo di rivalsa.

Come noto, alla regola dell'obbligo di addebito in fattura dell'imposta, di cui all'art. 18 comma 1 e dell'art. 21, fanno eccezione le ipotesi del secondo comma dell'art. 18, per le quali la possibilità di trasferire l'imposta a valle non risulta collegata all'emissione della fattura, ma alla semplice effettuazione dell'operazione imponibile. È il caso delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate dai commercianti al minuto e dai soggetti assimilati, che trova conferma nell'art. 22 del D.P.R. 633/72 che stabilisce che "l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento dell'effettuazione dell'operazione"<sup>128</sup>.

La fatturazione, dunque, non è obbligatoria in una serie di casi che coincidono, pur senza esaurirsi, con fattispecie di immissione al consumo. O meglio: l'obbligo di addebito viene meno in quei casi (immissione al consumo, cessioni a titolo gratuito, operazioni aventi destinazione all'uso o al consumo personale dell'imprenditore) in cui è dato ravvisare, parallelamente, l'indetraibilità dell'imposta.

A questo punto, risulta ancora più chiara la frattura tra la rivalsa, quale trasferimento, o anche quale economica traslazione dell'imposta sul soggetto a

---

<sup>128</sup> SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva* cit, pag. 1304 che osserva che "portando alle naturali conseguenze le argomentazioni sulla rilevanza giuridica della rivalsa si giunge a risultati non omogenei perché si individua di volta in volta il soggetto passivo che effettua la cessione al consumo, ovvero il consumatore finale come soggetto passivo effettivo del tributo a seconda dell'esistenza o meno dell'obbligo dell'emissione della fattura e, corrispondentemente, si individua quale presupposto l'immissione al consumo, ovvero il consumo. Già si era rilevato, del resto, come solo le tesi giuridico - formali riuscissero a dare una omogenea individuazione del presupposto dell'imposta e dei relativi soggetti passivi, il che costituirebbe un loro indubbio punto di forza rispetto alle tesi fondate sulla *ratio* del tributo se esse non fossero inficiate dalla rilevata non rispondenza al dettato normativo. ha evidenziato come paradossale questa prima parziale conclusione, disomogenea sotto un profilo sistematico, per cui soggetti passivi dell'iva dovrebbero essere considerati tutti coloro che effettuano le operazioni indicate all'art. 22 nei confronti di consumatori finali senza emissione di fattura e, in più, i consumatori finali cessionari qualora la fattura sia di obbligatoria emissione o sia stata comunque richiesta. I primi debbono infatti versare all'erario l'imposta gravante sulle operazioni effettuate senza potersi giuridicamente rivalere sui cessionari. I secondi corrispondono ai cedenti l'imposta che sarà da questi ultimi versata all'erario, senza avere il diritto di detrazione della medesima imposta, in quanto tale posizione soggettiva è attribuita solo ai soggetti passivi di diritto. Tale impostazione, come ammesso dalla stessa autrice, difetta di omogeneità e coerenza sotto un profilo sistematico, ponendo l'obbligo - o meno - dell'emissione della fattura come criterio discrezionale utile ad individuare addirittura il presupposto dell'imposta e il relativo soggetto passivo.

valle e l'addebito, quale meccanismo giuridico attraverso il quale il credito da rivalsa, giuridicamente rilevante, sorge.

Posto che, come è naturale che sia, chi pone in essere operazioni nei confronti dei consumatori finali trasferirà l'imposta a valle, inserendola nel prezzo, ecco che all'ultimo stadio della catena economica, ovvero negli altri casi in cui l'addebito non è obbligatorio, l'imposta potrà essere, in tutto o in parte, meramente traslata sul soggetto a valle. L'irrelevanza dell'addebito, si è detto, si giustifica per il fatto che, a tale stadio della catena, il meccanismo stesso si arresta, non essendovi a valle, il diritto a detrazione.

Analogamente, l'obbligo di addebito è necessario al corretto funzionamento dell'imposta laddove in capo al soggetto a valle possa sussistere – quantomeno in astratto – il diritto a detrazione. Con l'addebito, dunque, sorge un diritto – giuridicamente rilevante - di rivalsa e si fornisce, parallelamente, evidenza documentale al diritto a detrazione che, si noti bene, può essere esercitato a prescindere dall'effettivo pagamento del corrispettivo e della stessa quota di imposta ivi addebitata.

Del resto, si è visto come in linea generale l'erario riconduca l'esigibilità dell'imposta al compimento dell'operazione e come le regole di esigibilità previste per le prestazioni di servizio e per alcune altre operazioni, perseguano, ragionevolmente, finalità specifiche.

Alla stregua delle riflessioni sin qui condotte pare ragionevole sostenere che in mancanza dell'emissione della fattura, che consente di addebitare l'imposta a titolo di rivalsa, il credito nei confronti del soggetto a valle, segnatamente del consumatore, non sorge. Non sorge, cioè, un credito per un titolo distinto da quello rappresentato dal corrispettivo dell'operazione, giacchè *“il prezzo si intende comprensivo dell'imposta”* e risulta con ciò negata l'esistenza stessa di un rapporto di rivalsa giuridicamente rilevante.

Autorevole dottrina giunse, per questa via, ad escludere in radice l'esistenza di un rapporto di rivalsa che, per essere tale deve essere distinto, dovendo essere una distinta obbligazione rispetto al prezzo<sup>129</sup>.

---

<sup>129</sup> BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto* cit. 1979, pag. 92 osserva che : “quando il cedente richiede un prezzo – anche se comprensivo dell'imposta – non si vede come si possa parlare di un credito

La conseguenza, di immediata percezione, è quella per cui nel passaggio al consumatore finale il trasferimento dell'imposta non avvenga in base ad un titolo giuridico, bensì nella forma di una mera traslazione economica, mancando un titolo atto a fondare la rivalsa giuridica dell'imposta.

## **12) Le ripercussioni sul piano della disponibilità del credito da rivalsa e le prime riflessioni sulla portata del divieto di patti contrari di cui all'art. 18 comma**

Anche nel riflettere sulla portata del "divieto di patti contrari" di cui all'art. 18 comma 4, occorre muovere dalla constatazione che addebito e rivalsa operano su piani diversi, ed hanno anche una funzione non necessariamente coincidente<sup>130</sup>. Infatti, si è già argomentato nel senso che l'obbligatorietà della rivalsa non si configura come dovere di trasferire l'imposta a valle, bensì come dovere di costituirsi creditore dell'imposta, mediante l'addebito in fattura, nei confronti del proprio avente causa. Obbligatoria, come ha osservato autorevole dottrina, è la sola costituzione del diritto di credito, non già il suo esercizio<sup>131</sup>.

---

di rivalsa che per essere tale deve essere distinto – deve essere cioè una distinta obbligazione – rispetto al prezzo. Obbligazione alla quale si dovrebbero, ad esempio applicare i privilegi di cui all'ultimo comma dell'art. 18. senza considerare poi che considerando l'imposta inclusa nel prezzo ogni discorso sulla obbligatorietà diviene evanescente. Par più esatto quindi ritenere che la norma dell'art. 18, secondo comma, contenga sì una presunzione ( quella dell'inclusione dell'imposta nel prezzo) presunzione che poi non è che l'applicazione di quanto disposto dall'art. 27, comma 4, per cui deve ritenersi sorta e nell'ammontare previsto dai coefficienti di scorporo – l'obbligazione di imposta: ma la norma stessa non sancisce un diritto di rivalsa al cedente, distinto dal diritto al corrispettivo. Tale conclusione del resto è in armonia con il disposto successivo del secondo comma dell'art. 18 il quale prevede che, ove la fattura sia invece emessa su richiesta del cliente il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale di scorporo. L'obbligo diminuzione del corrispettivo e la conseguente separata indicazione dell'iva fanno sì che in tal caso, si rientri nell'ipotesi normale confermando essere quindi la fattura il presupposto per il credito di rivalsa. Concludendo: se si considera la rivalsa come un'obbligazione di contenuto, identico all'obbligazione di imposta, distinta dall'obbligazione di pagare il corrispettivo, e assistita da particolari privilegi, che sorge in quanto prevista espressamente dalla legge, allora il corrispettivo in cui si intenda compresa l'imposta non pare possa realizzare la fattispecie rapporto di rivalsa. Ove per contro venga emessa fattura allora il rapporto stesso viene ad esistenza. Se si considera invece il rapporto di rivalsa egualmente esistente ancorché distinto dal prezzo, allora si deve concludere che si è in presenza di una rivalsa come diritto ( e non come obbligo).

<sup>130</sup> Sul punto NOCITI, *Iva: rivalsa e traslazione* in Boll. Trib. 1973, pagg. 492 e ss.; cfr, anche CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, 1977, pag. 443 per il quale "è opportuno mettere in rilievo che l'obbligo giuridico stabilito dall'art. 18 del D.P.R. 633 nei confronti del soggetto passivo che effettua una operazione imponente di addebitare la relativa imposta a titolo di rivalsa ai propri clienti non deve essere confuso con il fenomeno della traslazione in avanti dell'imposta verso il consumatore finale, che risponde invece a leggi economiche.

<sup>131</sup> BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto* cit. pag. 87 osserva che " questa precisazione consente di superare l'antinomia diritto-obbligo spesso rilevata i tema di rivalsa: se si trattasse infatti di un diritto di credito da esercitarsi obbligatoriamente, il diritto cesserebbe dall'essere tale. Viceversa se si

Le conseguenze sono di non poco momento, rispetto al problema della portata del divieto di patti contrari sancito al comma 4 della norma.

Laddove, infatti, l'obbligo di addebito dovesse coincidere con un obbligo – sostanziale – di rivalsa, questo imporrebbe l'effettivo esercizio del diritto di credito, sì da realizzare la traslazione dell'imposta a valle. Di conseguenza, sarebbero vietati quei patti in forza dei quali il soggetto attivo della rivalsa rinunci all'esercizio del proprio credito.

La qualificazione del rapporto di rivalsa come rapporto di carattere privatistico, è evidente, porta a ritenere civilisticamente valida qualunque pattuizione con la quale un soggetto si accoli l'imposta, rinunciando ad esercitare il proprio diritto di credito nei confronti del soggetto "a valle". Laddove, infatti, esso si configuri come un rapporto che non partecipa della natura pubblicistica, si esce dalla sfera di influenza dei principi che governano l'indisponibilità del tributo.

Se allora l'esercizio del diritto di rivalsa dell'imposta è disponibile, non interferendo né sul piano della neutralità né su quello della corretta riscossione del tributo, si può concludere agevolmente nel senso che il divieto di patti contrari sancito al comma 4 dell'art. 18 non possa trovare applicazione quale limite agli atti di disposizione del credito da rivalsa.

Esso riguarderà, al contrario, patti tra le parti aventi ad oggetto il meccanismo giuridico dell'addebito, in forza del quale il credito da rivalsa sorge, con ciò sancendo il carattere imperativo della norma di cui al comma 1 dell'art. 18, che a tutela della corretta attuazione del meccanismo dell'imposta impone che il soggetto passivo si renda creditore dell'imposta, costituendo un'evidenza documentale dell'operazione, rilevante sia ai fini del versamento che dell'esercizio del diritto detrazione.

D'altra parte, si è visto come sia la stessa coerenza del meccanismo dell'imposta a segnalare questa soluzione: nel momento in cui alcune

---

individua la rivalsa obbligatoria del fatto, ora accennato, per cui un soggetto è costretto a costituirsi –in adempimento di un obbligo di legge – creditore, l'antinomia cessa di esistere. Trattasi, ben inteso, di un diritto che ha la sua fonte nella legge ma che richiede per venire ad esistenza una attività del soggetto (l'addebito in fattura). Per contro, non è – e non può essere – obbligatorio l'esercizio del diritto di credito: nessuno può costringere il creditore a costringere – a sua volta – il debitore all'adempimento. Salvo, beninteso, l'esercizio di azioni surrogatorie ecc.: ma si rientra nelle regole generali in tema di

operazioni<sup>132</sup> sono sottratte al meccanismo obbligatorio dell'addebito, essendo la rivalsa rimessa a meri meccanismi economici di (eventuale o parziale) traslazione, ecco che sarebbe contraddittorio, oltre che lesivo della neutralità concorrenziale dell'imposizione, affermarne l'obbligatorietà dell'esercizio, con riferimento alle operazioni tra soggetti passivi.

Né rileva il fatto che le operazioni per le quali l'obbligo di addebito viene meno siano quelle per le quali non è previsto l'esercizio del diritto a detrazione. Al contrario, tale peculiarità, già segnalata nelle pagine che precedono, vale a confermare e rafforzare la tesi qui sostenuta: quella della funzione meramente strumentale dell'addebito, quale meccanismo che, nell'ambito delle operazioni tipicamente assoggettate all'imposta, costituisce evidenza documentale all'esercizio a detrazione, che sorge non già al momento dell'addebito, ma al momento in cui l'imposta diventa esigibile.

E ancora, una simile ipotesi ricostruttiva trova sostegno nel fatto che, a prescindere dalle singole norme sull'esigibilità, che individuano momenti diversi a seconda del tipo di operazione, la clausola di chiusura contenuta all'art. 6, comma 4 individua proprio nella fatturazione dell'operazione, ovvero nel pagamento del corrispettivo, il momento in cui l'imposta, comunque, diventa esigibile.

L'obbligo di addebito, dunque, fa sorgere il diritto di rivalsa, ma non impone di pretendere il pagamento della quota di imposta addebitata a titolo di rivalsa, trattandosi di rapporto che resta relegato al piano privatistico.

Tanto più che non rileva, ai fini dell'imposta in esame, il fatto che il cedente, in virtù di un eventuale inadempimento del cessionario, possa rimanere definitivamente inciso dall'imposta.

Inoltre, si è già rammentato come l'art. 60 della disciplina iva ponga un limite all'esercizio stesso del diritto di rivalsa, privando il contribuente del diritto di *“rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza*

---

obbligazioni. Tutto questo, ovviamente, non significa che il diritto di credito sia rinunciabile – il che è di contenuto l'obbligo di farlo in essere.

<sup>132</sup> Si tratta delle operazioni elencate ai commi 2 e 3 dell'art. 18, D.P.R. 633/72.

*dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi".*

Ancora, è significativo il fatto che non sia prevista alcuna sanzione per il caso in cui il soggetto non si attivi per recuperare l'ammontare del proprio credito di rivalsa. Mentre sono previste sanzioni in relazione alle violazioni di carattere formale-documentale, relative alla dichiarazione iva, alla documentazione e registrazione delle operazioni iva, il mancato esercizio della rivalsa non è sanzionato in alcun modo.

A ben vedere manca, in capo al legislatore, l'interesse ad una simile previsione. L'interesse alla corretta riscossione dell'imposta, infatti, non viene intaccato da un eventuale mancato esercizio del diritto di rivalsa che, peraltro, in base al meccanismo dell'imposta, così come è stato concepito, ben può essere successivo al momento del versamento periodico della stessa. Né rileva, ai fini del rispetto delle esigenze di riscossione, il fatto che il soggetto passivo del rapporto di rivalsa eserciti il proprio diritto a detrazione, disponendo della fattura con addebito dell'imposta, benché non abbia effettivamente corrisposto al soggetto a monte una somma pari all'ammontare dell'imposta.

Le riflessioni sopra condotte portano a concludere che il divieto sancito dall'art. 18, comma 4 non potrà essere letto come strumento limitativo della autonomia contrattuale, preposto a garanzia di un effettivo trasferimento a valle dell'imposta. D'altra parte, una simile ricostruzione pare in piena armonia con il principio di neutralità che anima l'interpretazione dell'imposta in chiave comunitaria, atteso che il mancato o parziale trasferimento a valle non interferisce con l'interesse dell'erario alla corretta riscossione dell'imposta, così come la detrazione dell'imposta, a fronte di un effettivo versamento all'Erario dell'imposta, non produce alcun effetto sul piano della riscossione.

## CONCLUSIONI

### ***1) I patti sull'imposta: profili di attualità, tra ammissibilità ed efficacia del patto.***

A distanza di oltre vent'anni dal controverso intervento delle Sezioni Unite, non si può dire siano venuti meno gli indiscutibili profili di attualità del tema dei patti di imposta, certamente alimentati dalla persistente difficoltà di dare una risposta appagante alle forti tensioni, giuridiche ed economiche, che sottendono a tematiche di tale delicatezza e complessità.

Inutilmente, in passato, si è tentato di giustificare alla luce dei principi costituzionali, e segnatamente del principio di capacità contributiva, quelle posizioni rigide, che negavano aprioristicamente l'ammissibilità dei patti di imposta, in quanto stipulati in violazione del "*dovere di tutti di concorrere alle pubbliche spese in ragione della propria capacità contributiva*".

Perché una simile tesi, certo suggestiva, potesse giocare un ruolo effettivo nella realtà giuridica ed economica, non è bastata l'autorevolezza dell'organo giudiziario che l'ha elaborata, anche perché la stessa Suprema Corte, che ha pronunciato le note sentenze di metà degli anni ottanta, nell'ostentare fermezza, ha lasciato tracce ben percepibili della propria titubanza.

Una ricognizione delle problematiche afferenti i patti di imposta ha portato, ancora una volta, alla constatazione delle tante contrapposizioni che si esprimono su questo terreno. Il paradigma giuridico e la realtà economica; il diritto positivo e l'autonomia contrattuale; divieti, obblighi, spazi di ammissibilità riconosciuti dal legislatore; e ancora, rapporti soggettivi di natura privatistica, tributaria, privatistica ma con effetti tributari; validità ed efficacia del patto tra le parti, e nei confronti dell'ente impositore. Un dedalo di delicate problematiche che non possono non disorientare, anche per la difficoltà, per chi affronti lo studio di questa materia, ad individuare una chiave di lettura, un criterio fermo cui ancorare le proprie riflessioni.

A distanza di oltre vent'anni si può dire, allora, che i problemi siano rimasti invariati, mentre si assiste ad un atteggiamento di cauto rinnovamento, da parte

del legislatore, che incoraggia ad orientare in maniera nuova e diversa le riflessioni sul tema che ci occupa, spostando il terreno di confronto dal profilo della validità dei patti, a quello della loro efficacia tra le parti.

Del resto, a distanza di vent'anni dalle quelle note sentenze la Suprema Corte si è pronunciata sulla deducibilità di un assegno di mantenimento corrisposto "al netto delle imposte" senza nemmeno porre in dubbio la legittimità di un simile patto. Con ciò enunciando che l'atteggiamento verso l'autonomia contrattuale delle parti è mutata, anche se ciò è avvenuto in maniera tanto disinvolta quanto silenziosa, e quasi inaspettata.

La prima impressione che si ha, accostandosi all'evoluzione giurisprudenziale della nostra Suprema Corte, è che si sia passati da un modello interpretativo che soffriva della tensione tra il rispetto del paradigma normativo e le istanze volte al riconoscimento di maggiori spazi all'autonomia contrattuale, ad un'ermeneutica che a quest'ultima intende riconoscere nuovi e più ampi spazi. Un'apertura che forse non è stata così improvvisa, e della quale si sono volute cercare, in questo lavoro, le ragioni ed i percorsi interpretativi che la sostengono.

È parso difficile, o troppo facile, giustificare un simile mutamento interpretativo e culturale con il richiamo alla posizione di chi ha inteso valorizzare la facile aggirabilità, sul piano economico, di quelle norme e di quei principi che impongono divieti di patti di redistribuzione soggettiva dell'onere del tributo, arrivando a concludere per una loro sostanziale sterilità applicativa<sup>133</sup>.

Piuttosto, è parsa condivisibile la posizione dell'autorevole dottrina<sup>134</sup> che ha sottolineato come il problema dell'ammissibilità dei patti di imposta vada riletto e ridimensionato alla luce del fatto che la corretta imputazione soggettiva dell'onere del tributo, ai sensi del principio di capacità contributiva, può dirsi di per sé già realizzata con la costituzione, a carico del soggetto passivo cui si riferisce l'indice di capacità contributiva individuata dal legislatore, degli effetti

---

<sup>133</sup> In particolare GIOVANNINI, *Sul trasferimento convenzionale dell'onere dell'imposta*, Riv. Dir. Trib. 1999, I, pag. 3.

<sup>134</sup> FEDELE, *Autonomia privata e "distribuzione" dell'onere del tributo*, in Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 6/2006/T.

obbligatorie previste dalla legge. Con ciò fornendo preziosi sostegni argomentativi alla tesi della dottrina che, sin dalle prime pronunce su questi temi, ha inteso sostenere la piena validità tra le parti di simili accordi.

Per questa via, ancora una volta, si acquisisce la consapevolezza che l'attenzione tanto del legislatore che della Suprema Corte si sia spostato dal piano dell'ammissibilità a quello dell'efficacia del patto tra le parti, e nei confronti dell'ente impositore.

## ***2) La tensione tra il paradigma giuridico e gli spazi di ammissibilità riconosciuti all'autonomia contrattuale***

A fronte di un simile mutamento di prospettiva, viene da chiedersi cosa sia cambiato. Viene da chiedersi se si siano col tempo sgretolate le convinzioni teoriche che supportavano la tesi della nullità per violazione di norma imperativa dei patti di accollo dell'imposta. Ovvero se la nullità dei patti, comminata alle parti quasi fosse una sanzione impropria, mantenga, ancora oggi una sua ragion d'essere in determinate situazioni, avendo invece perso di attrattiva, per il legislatore e per la Suprema Corte, con riferimento a quei casi in cui l'ente impositore resta del tutto estraneo all'esistenza del patto. Probabilmente la strada che oggi sembra essersi intrapresa, di limitare i patti di imposta sotto il profilo della loro efficacia, è la più ragionevole, quantomeno, la sola che tuteli l'ente impositore senza pregiudicare aprioristicamente l'ambito di operatività dell'autonomia delle parti.

Ciò non toglie che anche l'autonomia delle parti conosce un limite, rispetto al quale si impongono valutazioni particolarmente severe e restrittive, considerato che oggetto dell'accordo è proprio l'onere del tributo. Non solo l'esistenza del patto non può essere penalizzante per l'Erario sotto il profilo soggettivo, non essendo possibile cedere negoziabilmente la propria posizione di contribuente-debitore. Il patto di accollo deve essere neutrale per l'ente impositore anche sotto il profilo oggettivo, non potendo il fatto influire sulla corretta riscossione del tributo.

Di qui la tensione tra il riconoscimento di spazi all'autonomia contrattuale e l'esigenza di tutelare, sopra ogni cosa, il concorso di tutti alle pubbliche spese o, quantomeno, la corretta riscossione delle imposte, così come sono dovute in base al paradigma normativo in cui si articola il meccanismo dell'imposta.

Si è visto che un settore dell'imposizione in cui tali istanze hanno trovato un fertile terreno di confronto è rappresentato dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. La struttura dell'imposta, ontologicamente trilaterale, ha consentito di meglio distinguere, nell'ambito del meccanismo di attuazione del tributo, spazi di azione che possono essere riservati all'autonomia delle parti, senza pregiudicare la corretta attuazione del tributo.

Ma vi è di più. Quella frattura, quella tensione tra il rispetto dei meccanismi normativi ed il riconoscimento di spazi all'autonomia contrattuale, risulta tanto più evidente quando si pongono a confronto gli approcci interpretativi del Giudice nazionale e di quello comunitario. Benché nella normativa nazionale, sia prevista una norma dedicata alla "rivalsa", è tuttavia agevole notare come il contributo della nostra giurisprudenza sia rimasto ancorato ad un approccio "classico", attento al meccanismo formale dell'addebito. Al contrario, è proprio con l'analisi della giurisprudenza comunitaria, la cui normativa manca di una norma che disciplini il trasferimento a valle dell'imposta, che si apprezza un cambio di impostazione, che poggia sui tanti parallelismi che dominano il meccanismo dell'imposta, per garantirne la coerenza, e nel quale si pone al centro l'elemento del pagamento del corrispettivo, e della quota di imposta addebitata, rispetto all'elemento formale dell'addebito.

Affrontando una simile ricostruzione, la stessa natura comunitaria dell'imposta ha richiesto di anteporre, alle riflessioni di carattere nazionale, una attenta ricostruzione dei connotati comunitari del tributo. Il significato e la portata delle norme interne, infatti, non va orientata all'auspicabile corrispondenza della norma al dettato costituzionale, ma alla sua necessaria coerenza con la normativa comunitaria di diretta applicazione. Al contempo, per il suo spirito comunitario, il sistema iva è ispirato a principi differenti, quali quello di neutralità impositiva e concorrenziale, certezza e coerenza dell'imposizione, che

muovono da presupposti essenzialmente mercantilistici, e mirano ad una imposizione neutrale per gli operatori economici.

Tale diverso ordine di valori, da cui deve necessariamente muovere ogni riflessione sulla ammissibilità e sulla efficacia di patti di imposta nel sistema iva, ha aiutato ad abbandonare le consuete categorie nazionali, e a rivalutare l'ammissibilità di patti aventi ad oggetto la ripartizione soggettiva di tale tributo, alla luce di un ordine di valori diverso.

### **3) *L'apparente irrilevanza del tema dei patti di imposta nel sistema comunitario dell'imposta sul valore aggiunto***

Nell'affrontare il tema dei patti sull'imposta con riferimento all'iva comunitaria, si è incontrata una prima difficoltà nel fatto che la normativa europea si limiti a prevedere un obbligo di addebito dell'imposta, senza mai disciplinare o regolare espressamente l'effettivo trasferimento dell'onere del tributo sul soggetto a valle. In mancanza di una norma che regoli i rapporti tra le parti, e in particolare l'obbligo di trasferire l'onere del tributo, rivalendosi sul soggetto a valle, sia esso a sua volta un soggetto passivo, ovvero un consumatore, è evidente che la Corte di Giustizia non può essere chiamata a pronunciarsi, in via pregiudiziale, sull'ammissibilità di patti aventi ad oggetto la rinuncia alla rivalsa.

Di qui la scelta di analizzare le tematiche relative all'ammissibilità di forme di ripartizione convenzionale dell'onere del tributo, muovendo dalla concezione del meccanismo dell'imposta che la Corte di Giustizia ha enunciato in via interpretativa, con riferimento agli istituti che partecipano al meccanismo di attuazione del tributo: addebito, versamento, detrazione e rimborso.

Di qui l'intuizione di spostare le riflessioni dall'esercizio del diritto alla "rivalsa" al profilo della rilevanza del *pagamento dell'imposta* da parte del soggetto a valle, ai fini del corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta. Con la consapevolezza che, ragionando sul pagamento dell'imposta in rivalsa, i punti di criticità si sarebbero manifestati con riferimento all'esercizio del diritto a detrazione.

Un simile approccio ha portato immediatamente ad effettuare una distinzione tra patti aventi ad oggetto l'onere del tributo, in senso stretto, e patti che possano incidere sul meccanismo formale dell'addebito incidendo, ad esempio, sulla determinazione della base imponibile, con l'effetto di occultare parte del corrispettivo dell'operazione, ovvero su altri elementi che appartengono alla struttura dell'imposta, quale è l'aliquota applicabile all'operazione.

A fronte dell'ampio riconoscimento tributato all'autonomia delle parti, che operino secondo i ruoli loro attribuiti nel meccanismo applicativo dell'imposta, è evidente, infatti, che l'autonomia negoziale trova necessariamente un limite nelle fattispecie dispositive che si pongano in aperta violazione delle norme formali, sulle quali è costruito l'intero meccanismo dell'imposta.

In un sistema complesso e delicato quale è quello dell'imposta sul valore aggiunto, la cui applicazione risente della tensione data dalla necessità di rispettare le esigenze di riscossione, contemperandole con quelle di tutela della neutralità impositiva e concorrenziale, nel pieno rispetto del principio di certezza del diritto, è evidente che una minima alterazione di un elemento che partecipa al meccanismo può compromettere la stessa corretta applicazione del tributo.

Di conseguenza, si è giunti ad escludere l'ammissibilità di patti che incidano su elementi del meccanismo, che incidano sul mancato addebito, totale o anche solo parziale dell'imposta, o sull'aliquota applicabile, o il versamento della stessa quota di imposta addebitata a titolo di iva, trattandosi di accordi il cui oggetto non è nella disponibilità delle parti, e che, come tali, si porrebbero in aperta violazione della normativa.

#### ***4) L'interpretazione della Corte di Giustizia ed i parallelismi posti a tutela del meccanismo dell'imposta***

Dall'analisi della giurisprudenza comunitaria è emerso come la corretta applicazione del meccanismo dell'imposta passi attraverso l'individuazione ed il rispetto di alcuni "parallelismi", che devono rimanere inviolati perché sia rispettata la coerenza dello schema applicativo del tributo.

L'enunciazione dell'esistenza di tali parallelismi, e la loro tutela da parte del giudice comunitario, risponde di volta in volta ad istanze di tutela della riscossione, della neutralità, della certezza del diritto. Talvolta di tutte e tre queste esigenze. Talvolta di una sola, a scapito delle altre, e avremo modo di sottolineare, in seguito, come le più recenti evoluzioni della giurisprudenza comunitaria svelino una inaspettata crisi del principio di neutralità, in favore della tutela delle esigenze di riscossione.

In primo luogo, si è rilevato come la giurisprudenza della Corte valorizzi il necessario *parallelismo tra obbligo di versamento e diritto a detrazione*, soprattutto con riferimento alla giurisprudenza in materia di frodi carosello, ove si è stabilito che l'esercizio del diritto a detrazione può arrivare ad essere disconosciuto laddove, in mancanza di versamento dell'imposta, addebitata e pagata dal soggetto a valle, sia dimostrata la conoscenza o la conoscibilità del soggetto a valle del fatto di partecipare ad un'operazione fraudolenta.

Tali pronunce, che si sono susseguite a partire dal 2004 denunciano la tensione esistente tra la tutela del gettito, da una parte e la tutela della certezza del diritto e della neutralità dell'imposizione, dall'altra. Principi, questi ultimi, che tutelano il soggetto passivo, che nello svolgimento della propria attività economica deve poter contare sul fatto di portarsi in detrazione l'imposta assolta a monte, a prescindere dal fatto che il proprio cedente risulti, successivamente, essere protagonista di una frode ai danni dell'Erario. Di qui la soluzione prospettata dal Giudice comunitario, di tutelare solo l'operatore che dimostri la propria buona fede o, nei più recenti sviluppi giurisprudenziali, l'operatore che porti al giudicante elementi che attestino l'oggettiva non conoscenza, o non conoscibilità, del fatto di partecipare ad una frode.

È emerso, in secondo luogo, un'altra forma di parallelismo, quella *tra detrazione e rimborso*, che sussiste ogniqualvolta il riconoscimento del diritto al rimborso sia condizionato dall'avvenuto (o dal potenziale) esercizio del diritto a detrazione da parte del soggetto a valle, con conseguente perdita di gettito da parte dell'Erario. Al contempo, si è visto come l'ottemperanza a tale parallelismo sia attenuata proprio nei casi di indetraibilità soggettiva

dell'imposta a valle, ovvero in quei casi in cui l'imposta sia stata versata in carenza dei requisiti soggettivo, oggettivo o territoriale dell'imposizione.

Potrebbe sorprendere, al contrario, constatare come dall'analisi delle pronunce della Corte di Giustizia risulti del tutto svilito il profilo della corrispondenza tra *addebito e detrazione*, quali istituti che partecipano al meccanismo dell'imposta cui, al contrario, si è data importanza in sede nazionale. A tale fine, è apparso decisivo il fatto che nel sistema comunitario dell'imposta il fatto generatore, la c.d. esigibilità, cui viene ancorato anche il sorgere del diritto a detrazione, sia collegato non già alla fatturazione, né al pagamento stesso del corrispettivo, quanto al compimento stesso dell'operazione imponibile. Si tratta di un approccio oggettivo che, come si è visto nel corso del lavoro, privilegia la certezza del diritto, ma non trova una esatta corrispondenza nella normativa di attuazione, nella quale si è scelto di modulare l'esigibilità in maniera differente, a seconda del tipo di operazione imponibile.

#### **5) *Gli sviluppi giurisprudenziali più recenti e l'inedito parallelismo tra rimborso e pagamento dell'imposta in rivalsa.***

Versamento e detrazione, rimborso e detrazione, addebito e detrazione sono i binari su cui scorrono, comunemente, le argomentazioni della Corte di Giustizia, che tutela il meccanismo dell'imposta proprio attraverso pronunce che si propongono di mantenere saldi ed bilanciati tali equilibri.

Più di recente, tuttavia, la Corte del Lussemburgo si è trovata ad affrontare problematiche nuove, che si innestavano su una nuova, inedita, forma di parallelismo: quella tra rimborso e pagamento dell'imposta.

Così i casi *Reemtsma, Marks & Spencer* e il recentissimo caso *Stadeco* nei quali si legge la debolezza di un sistema che, nel tentare di tutelare sino alle estreme conseguenze le esigenze di gettito degli Stati membri, sacrifica quei principi di neutralità e certezza del diritto, che ne costituiscono l'architrave.

A differenza dei casi *Karageorgou* e *Schmeink & Cofreth*, nei quali si è evidenziato il parallelismo tra detrazione e rimborso e nei quali, peraltro, la stessa istanza di rimborso si ingenerava dalla stessa non assoggettabilità ad

imposta dell'operazione, i casi appena citati – pur con le tante diversità che valgono a differenziarli- hanno un denominatore comune nel fatto che a valle vi fosse una situazione di indetraibilità dell'imposta.

A fronte di un'istanza di rimborso che, non sussistendo il diritto a detrazione per il soggetto a valle dell'operazione, non poteva essere negata sulla base del superiore interesse a contrastare rischi di perdita di gettito da parte dell'Erario, ecco che la Corte respinge ogni paventata violazione del principio di neutralità, posta a giustificazione del rimborso, segnalando quale soluzione, idonea a riequilibrare ogni squilibrio ingeneratosi da una errata applicazione dell'imposta, l'azione civilistica di ripetizione di indebito.

Così si è pronunciata la Corte di Giustizia nel caso *Reemtsma*, affermando che a regolare e risolvere i rapporti tra le parti debba essere l'azione civilistica di ripetizione di indebito, riconoscendo che il cessionario che abbia indebitamente versato in rivalsa l'imposta non dovuta disporrà di un'azione di ripetizione nei confronti del cedente. Si tratta di una affermazione coraggiosa. Non tanto perché nega il diritto al rimborso che, effettivamente, in base al meccanismo dell'imposta non spetta al soggetto "a valle", con riferimento all'imposta pagata in rivalsa: la scelta per la soluzione opposta avrebbe sorpreso ancora di più.

Ma perché si concentra sui delicati e complessi meccanismi dell'imposta, senza nemmeno accennare al fatto che, alla base della questione, vi è il fatto che tale imposta, per carenza del requisito territoriale, non doveva essere né addebitata, né pagata, né versata in Italia. Tale aspetto, che avrebbe risolto in radice ogni questione relativa alla applicazione del meccanismo dell'imposta, resta del tutto estranea alle riflessioni della Corte.

#### ***6) La natura privatistica del rapporto di rivalsa e l'irrilevanza del momento del pagamento***

L'aver decretato la natura privatistica del rapporto corrente tra i soggetti dell'operazione, e avente ad oggetto il pagamento della quota di corrispettivo addebitato a titolo di rivalsa, sembra essere solo il primo passo mosso dalla Corte di Giustizia in una direzione nuova, che porta a risolvere le possibili

situazioni di incoerenza sulla base della necessità di impedire che dall'applicazione del meccanismo dell'imposta si ingenerino situazioni di arricchimento senza causa, di "ingiustificato arricchimento" in capo al soggetto che pretende il rimborso. Ecco che, come si è anticipato nelle pagine che precedono, la Corte di Giustizia sembra cercare l'equilibrio in una nuova forma di parallelismo: quella tra rimborso e pagamento dell'imposta.

Delle due pronunce, *Stadeco* e *Marks & Spencer*, entrambe recentissime, si è parlato ampiamente nel corso del presente lavoro.

Esse offrono soluzioni ma, al contempo, lasciano sul campo problemi nuovi, profili di criticità, che inaugurano nuovi percorsi interpretativi e ricostruttivi dell'imposta in esame. Non solo per quel che si dice, ma anche per quello che, in queste sentenze, la Corte non ha detto.

Basti considerare il fatto che, per la prima volta, nella sentenza *Marks and Spencer*, la Corte affronta il problema del trasferimento a valle dell'imposta, senza minimamente soffermarsi sul fatto se esso debba, o meno, esservi, se possa non essere integrale o, si potrebbe dire, se possa mancare del tutto. Il fatto, cioè, che l'imposta possa rimanere, per sua scelta, a carico del soggetto che opera a monte dell'operazione, è circostanza sulla quale la Corte non si era mai soffermata prima con riferimento all'imposta in esame, e che nella sentenza *Marks and Spencer* viene riconosciuta implicitamente.

Il richiamo alla giurisprudenza già elaborata con riferimento ad altri settori dell'imposizione, ha portato la Corte a concludere che la misura del rimborso vada parametrato non solo tenendo in considerazione l'imposta effettivamente trasferita a valle, ma anche considerando le ragioni – non fiscali – che portano il soggetto passivo a scegliere di accollarsi parte dell'imposta. Una rivoluzione in quel sistema iva che, nelle dichiarate intenzioni del legislatore comunitario, "è *preordinato alla tassazione del consumo*".

E una volta stabilita, secondo tali criteri, la misura del rimborso, è questione tutta diversa quella della eventuale azione di ripetizione dell'indebito che, ancora una volta, compete al singolo consumatore con riferimento alla maggiore imposta versata in ragione della applicazione, da parte del soggetto a monte, di una aliquota diversa e maggiore da quella prescritta dalla Legge.

Questione, a dire il vero, più teorica che pratica, se solo si considera che l'imposta era inglobata nel prezzo, sì che diventa pressoché impossibile stabilire la misura dell'addebito, nonché quella dell'effettivo pagamento.

Peraltro, disconoscere il rimborso in ragione della quota di imposta traslata in via di rivalsa, riconoscendo, al contempo, la possibilità per il consumatore di agire per la ripetizione dell'indebito, è soluzione stridente, che nel tutelare il gettito dell'erario e nel garantire al consumatore uno strumento di tutela per il recupero dell'imposta indebitamente versata, finisce per mettere in crisi proprio la neutralità impositiva e concorrenziale dell'operatore economico, che viene esposto ad un potenziale indebito impoverimento, per aver versato un'imposta non dovuta, non rimborsabile e, al contempo, per essere esposto all'azione di ripetizione dell'indebito.

Così, al contempo, pare senza esito il tentativo della Corte di Giustizia di disconoscere un rimborso sulla base della mancata emissione di documenti rettificativi, che avrebbero portato il soggetto a valle a conoscenza del fatto di aver pagato una imposta non dovuta.

Al di là dei tanti profili di originalità della sentenza *Stadeco*, per i quali si rimanda alla analisi effettuata nel corso del lavoro, non si può non rilevare che, ancora una volta, la Corte omette di soffermarsi su un aspetto pregnante.

A differenza del caso *Marks and Spencer*, in cui si discuteva della applicazione di aliquote diverse, il caso *Stadeco* originava dall'illegittimo assoggettamento a tassazione di un'operazione, che difettava del requisito territoriale. Sicché non avrebbe ragion d'essere lo stesso diniego del rimborso sull'assunto che si sarebbe verificato un ingiustificato arricchimento del soggetto a monte del rapporto, il quale non aveva restituito l'imposta riscossa a titolo di rivalsa,.

Anche perché il risultato, paradossale, è di portare ad un arricchimento, questo sì, senza causa, dell'Erario.

Ancora una volta, si è sottolineato che, a prescindere dall'emissione, o meno, del documento rettificativo, la non debenza dell'imposta all'Erario esponeva, di riflesso, la *Stadeco* a quella azione civilistica di ripetizione dell'indebito da parte del soggetto a valle, cui la stessa Corte nella sentenza *Reemtsma* aveva

rimesso la definizione di ogni questione insorta tra le parti, relativamente al pagamento di quella quota di corrispettivo assolta a titolo di imposta. Con il risultato che, ancora una volta, viene sacrificata la neutralità impositiva e concorrenziale dell'imposta in capo all'operatore economico, per garantire da una parte il gettito e, dall'altra, che il soggetto a valle dell'operazione non sia indebitamente gravato di un tributo non dovuto.

Proprio per questo, resta da chiedersi se la Corte fosse giunta alla medesima conclusione, nel caso in cui la Stadeco avesse versato l'imposta, anche in mancanza dell'integrale pagamento da parte della EVD. Se, cioè, il dichiarato intento di tutelare la neutralità, posto alla base della sentenza, avesse potuto fornire sostegno argomentativo anche nel caso in cui non si potesse ravvisare alcun arricchimento senza causa in capo alla Stadeco, che aveva versato un'imposta addebitata ma mai percepita.

***7) La soluzione dell'arricchimento senza causa quale strumento per esprimere le tensioni tra le esigenze di riscossione ed i principi di certezza del diritto e neutralità***

I percorsi ermeneutici che si sono appena richiamati delineano un quadro interpretativo dal quale affiora l'avvertita necessità, da parte del Giudice comunitario, di trovare un punto di sfogo alle tensioni che si alimentano nell'applicazione del meccanismo dell'imposta.

Il fatto di rinviare all'ambito dei rapporti privatistici, per regolare questioni che originano dall'applicazione dell'imposta, denuncia tutta la debolezza di un sistema ormai ingessato nelle norme che lo sostengono. Una simile sensazione si ha, ad esempio, quando si leggono le pronunce emesse con riferimento alle c.d. frodi carousel. Si è visto come un simile approccio argomentativo possa trarre in inganno, apparendo giustificato da esigenze di tutela della neutralità, dal momento che, a fronte dell'avvenuto pagamento dell'imposta addebitata in rivalsa da parte del cessionario/committente, il mancato riconoscimento del diritto a detrazione in capo a quest'ultimo avrebbe portato ad un ingiusto

impoverimento del soggetto che, operando nel pieno rispetto delle norme, non poteva sapere di partecipare, ancorché indirettamente, ad una frode.

In verità, il fatto stesso che la Corte abbia ampiamente argomentato i motivi a fondamento del riconoscimento, quale eccezione alla regola, del diritto a detrazione, vale a confermare l'impressione che alla base di tali pronunzie sembra esservi, più che la preoccupazione di tutelare la neutralità concorrenziale, quella di tutelare la certezza del diritto e la buona fede.

Il fatto di "esternalizzare" all'ambito dei rapporti civilistici le soluzioni tese a riequilibrare eventuali squilibri creatisi nell'applicazione del meccanismo dell'imposta, e soprattutto, in ragione della detrazione, risulta, in fin dei conti, la soluzione più agevole, perché lascia intaccato il principio di certezza del diritto, consentendo, al contempo, di tutelare, ancorché indirettamente, la neutralità dell'imposta, che sarebbe diversamente pregiudicata.

Del resto, si è visto come l'elemento del pagamento dell'imposta in "rivalsa" resti del tutto estraneo al meccanismo dell'imposta, non influenzando sul profilo del versamento. Nella prospettiva comunitaria, infatti, l'imposta diventa esigibile per il solo fatto del compimento dell'operazione, e dovrà essere versata a prescindere dal pagamento del corrispettivo, o meglio, della quota di corrispettivo addebitata a titolo di imposta.

Del resto, non si può non osservare come sia assoluta peculiarità dell'imposta sul valore aggiunto quella del versamento del tributo, che avviene per masse di operazioni, previa detrazione dell'imposta assolta a monte, anch'essa per masse di operazioni, a fronte di addebiti e pagamenti dell'imposta, che riguardano il profilo della singola operazione.

In un simile quadro, è evidente la necessaria prevalenza delle regole formali, alle quali occorre ottemperare, pur nella ormai raggiunta consapevolezza che esse non bastino a garantire la neutralità e la coerenza impositiva.

## **8) La normativa nazionale di attuazione ed il problema della portata dell'obbligo di "rivalsa"**

Spostandosi sul piano della normativa nazionale di attuazione, si è visto come le riflessioni e le ipotesi interpretative operate con riferimento al sistema comunitario dell'imposta devono essere rivalutate alla luce di un panorama legislativo parzialmente diverso.

Nell'accostarsi al problema della rilevanza del pagamento ai fini del corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta, per valutare l'ammissibilità e l'efficacia di patti aventi ad oggetto la redistribuzione soggettiva dell'onere del tributo, ci si è dovuti interrogare sulla ragione dell'introduzione di una norma specifica, dedicata alla "rivalsa", anche a fronte della mancanza di una simile norma nel sistema comunitario.

Peraltro, il richiamo all'istituto della rivalsa, operato dall'art. 18 del decreto iva, va sempre valutato con la consapevolezza che nel nostro ordinamento tale termine indica generalmente il diritto/dovere di trasferimento dell'imposta sul soggetto su cui deve gravare l'onere del tributo, e non meramente il meccanismo, addebito o ritenuta che sia, attraverso il quale tale trasferimento si attua. Dedicare una norma alla rivalsa, calandola tra le "disposizioni generali" che regolano il meccanismo dell'imposta, in assenza di una previsione comunitaria a monte, ed in aggiunta alla successiva previsione di carattere formale di cui all'art. 21, porterebbe ad attribuire alla rivalsa, che si esprime proprio attraverso il pagamento del corrispettivo, un ruolo sostanziale ai fini della ricostruzione del meccanismo dell'imposta, e dei profili teorici del tributo in esame.

Inoltre, si è visto come, a differenza del sistema comunitario, nel nostro ordinamento esistano norme che ancorano l'esigibilità dell'imposta, ossia l'obbligo di versamento ed il parallelo sorgere del diritto a detrazione, non già al mero compimento dell'operazione, bensì al pagamento del corrispettivo.

Il che, unitamente al dato positivo derivante dalla norma in materia di rivalsa, potrebbe annunciare l'intenzione del legislatore di calare a pieno titolo il momento del pagamento nel meccanismo applicativo dell'imposta, vietando con

l'art. 18 comma 4 – in un simile quadro interpretativo – ogni patto contrario all'effettiva ed integrale corresponsione del prezzo dell'operazione.

In verità, si è visto come anche nel nostro ordinamento sia ragionevole sostenere che le norme che ancorano l'esigibilità dell'imposta a momenti differenti da quello del compimento dell'operazione, come individuato nel sistema comunitario, rispondano ad esigenze specifiche, e non possono assurgere ad argomento decisivo per sostenere la rilevanza del pagamento in rivalsa e, pertanto, la sua natura pubblicistica.

Né si può sostenere che la natura pubblicistica del rapporto di rivalsa possa essere ricondotta alla sempre più frequente introduzione, da parte del legislatore comunitario, di meccanismi alternativi a quello della rivalsa, che valgono a scaricare direttamente sul soggetto a valle l'onere del versamento, o la responsabilità per esso, ma non vanno ad intaccare la sfera dei rapporti contrattuali tra le parti.

In verità, proprio analizzando le più recenti soluzioni suggerite in sede comunitaria, dal regime dell'iva ad esigibilità differita al reverse charge, è emerso ancora una volta come, nella tensione tra riscossione e certezza del diritto, da una parte, e tutela della neutralità, dall'altra, quest'ultima ne resti sacrificata. È evidente, infatti, che finché il meccanismo dell'imposta consente l'esercizio del diritto a detrazione, anche a fronte del mancato pagamento dell'imposta, si verificherà un arricchimento ingiustificato del soggetto a valle.

A fronte dell'avvenuto versamento dell'imposta la detrazione sembra innegabile, e ciò anche in assenza di pagamento. Elemento, questo, cui tanto in sede comunitaria che in sede nazionale sembra non darsi alcun rilievo.

In verità, la questione è assimilabile, quantomeno sul piano degli effetti, a quella che si pone laddove, a fronte di un'operazione imponibile, con iva regolarmente addebitata e versata all'erario, il soggetto a monte dell'operazione rinunci a rivalersi sulla propria controparte contrattuale. Il problema può sorgere laddove quest'ultimo, in possesso di regolare fattura, eserciti il diritto a detrazione, con la conseguenza di godere di un ingiustificato arricchimento per non aver pagato la quota di imposta relativa all'operazione ma essersela, ugualmente, portata in detrazione, con una possibile distorsione della neutralità concorrenziale.

Dal confronto tra le due situazioni , è chiaro come la domanda da porsi sia se la tutela della neutralità concorrenziale, e, più in generale, della coerenza del complesso sistema iva possa, o meno, giustificare una simile limitazione dell'autonomia contrattuale.

Un conto, infatti, è se l'indebito arricchimento e la violazione della neutralità interna e concorrenziale dell'imposizione derivino da una violazione della normativa e dal mancato rispetto del meccanismo dell'imposta o, addirittura, dalla loro pedissequa applicazione, come può avvenire nel caso dell'iva per cassa. Altra cosa è se tale situazione risulta essere effetto dell'esercizio della autonomia contrattuale, nell'ambito di rapporti privatistici ai quali, viene da dire, non sono poi così estranei gli effetti tributari.

***9) L'art. 18 comma 1, tra obbligo di addebito e diritto di esercizio del credito da rivalsa***

La dichiarata natura privatistica del rapporto di rivalsa ha consentito di leggere in una diversa prospettiva l'obbligo di rivalsa di cui all'art. 18 del D.p.r. 633/72. La scelta terminologica, evocativa dell'istituto giuridico già noto al settore dell'imposizione diretta, potrebbe indurre a ritenere che vi siano tratti in comune tra le due fattispecie, e che l'utilizzo del termine "rivalsa", anziché "addebito", segnali l'esistenza di un vero e proprio obbligo di esercizio del credito, che sorge in ragione dell'addebito.

Tuttavia, ad un confronto obiettivo tra la rivalsa che opera, ad esempio, in materia di sostituzione d'imposta, ed il settore dell'iva, sono emerse forti differenze, tali da chiarire come il nostro legislatore, probabilmente, abbia utilizzato il termine "rivalsa" in maniera impropria, considerato che la norma disciplina non già il trasferimento dell'imposta, ossia l'esercizio del credito, quanto la modalità con cui il credito sorge: l'addebito.

Se, infatti, in materia di sostituzione la legge dispone l'effettuazione di una ritenuta, da parte del soggetto che eroga una somma, a titolo di corrispettivo, ad altro soggetto, nel caso dell'iva la situazione è esattamente antitetica.

La rivalsa si innesta su di un rapporto che comporta l'erogazione di una somma, a titolo di corrispettivo, da parte del soggetto passivo della rivalsa – acquirente al soggetto attivo-erogatore del bene o del servizio ed il trasferimento del denaro, opera in senso inverso rispetto al caso della ritenuta nelle imposte dirette e tale circostanza richiede, per l'attuazione della rivalsa, uno strumento diverso ed opposto rispetto a quello della ritenuta: l'addebito, appunto.

D'altra parte, la norma, prevedendo che *“il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente”* è formulata in modo tale da risolvere integralmente l'esercizio della rivalsa nell'addebito.

Da un lato, il diritto del soggetto passivo dell'imposta di ricevere dalla controparte un ammontare pari a quello dell'imposta gravante sull'operazione non nasce direttamente al verificarsi di un determinato presupposto, come avviene per l'esigibilità dell'imposta, ma origina da un atto del medesimo soggetto attivo, nel cui compimento si risolve, appunto, l'addebito, e la cui effettuazione, salvo eccezioni, è obbligatoria.

Dall'altro lato, proprio nell'addebito si esaurisce l'obbligo posto dalla legge a carico del soggetto passivo, nei confronti della controparte contrattuale: obbligo che non arriva ad abbracciare l'effettuazione di attività ulteriori per il soddisfacimento del credito.

Il credito da rivalsa, dunque, sorge per effetto dell'addebito, a prescindere dall'effettivo pagamento al cedente, così come il diritto a detrazione del soggetto a valle, ricollegato al momento in cui l'imposta diviene esigibile, può essere esercitato a fronte della presentazione della fattura, e a prescindere dall'effettiva corresponsione al cedente/prestatore di una somma a titolo di rivalsa.

Il meccanismo dell'iva, pertanto, passa necessariamente attraverso l'atto di addebito, benchè l'esigibilità dell'imposta sia, in linea di principio, scissa dall'addebito in rivalsa. L'aver previsto come obbligatorio (ed irrinunciabile) il sorgere del diritto di credito non significa, tuttavia, che obbligatorio sia l'esercizio di tale diritto.

Ancora, nel riflettere sulla compatibilità di patti di imposta in un tributo il cui obiettivo dichiarato coincide con la tassazione del consumo, è risultato affatto secondario lo sdoppiamento, presente nella normativa nazionale di attuazione, tra una norma “di principio”, l’art. 18 appunto, e una norma sulla fatturazione, che riguarda i profili meramente formali dell’applicazione dell’imposta.

Si è visto come, rispetto alla sterile formula dell’art. 21, l’art. 18 abbia il pregio di portare alla luce la frattura esistente, ai fini del meccanismo applicativo dell’imposta, tra i passaggi che avvengono tra soggetti passivi di diritto e l’ultimo passaggio, al contribuente di fatto, ossia il consumatore finale.

Tale frattura non viene espressa in una norma di principio, nè mediante la previsione di regole che stabiliscano che il consumatore finale sia il soggetto definitivamente inciso dal tributo. Una simile costruzione del dato positivo porta a pensare che la finalità dell’imposta consista non tanto nella tassazione del consumo, quanto nella neutralizzazione del carico tributario in capo agli operatori economici. Lo scopo è consentire che l’operatore eserciti la propria attività economica senza che l’imposizione indiretta che grava su tali operazioni possa alterarne i comportamenti, sotto il profilo concorrenziale.

D’altra parte, la ragione stessa dell’introduzione dell’iva, in sostituzione delle ben note forme di imposizione a cascata, fu proprio quella di garantire la neutralità dal carico tributario in capo ai soggetti che operano nel mercato interno.

Con ciò non si è inteso assumere una posizione di contraddizione rispetto alla esperienza comunitaria, che tradizionalmente ricostruisce l’imposta in esame come destinata a gravare sul consumo. Semplicemente, si intende valorizzare un altro aspetto, a questo complementare: il fatto che la tassazione del consumo si realizzi laddove non sussista il diritto a detrazione, riconosciuto ai soggetti che pongono in essere le operazioni in qualità di operatori economici. Del resto, è noto che a rimanere inciso dall’imposta è colui che non ha i requisiti, oggettivi o soggettivi, per detrarla.

Il consumo è sì, presupposto e limite dell’imposizione, perché il meccanismo dell’imposta, che consente la detrazione, si arresta proprio laddove si ravvisi il fenomeno del consumo, per la qualità soggettiva del cessionario, ovvero per il

difetto di inerenza all'attività economica esercitata o, più in generale, per carenza dei presupposti necessari per portare in detrazione l'imposta.

Tale distinzione, che poteva sembrare un'inutile puntualizzazione, ha fornito nel corso del lavoro la chiave di lettura del problema della natura e del ruolo della "rivalsa" prevista all'art. 18 e, conseguentemente, della effettiva portata del divieto di patti contrari di cui al comma 4 della norma.

### ***10) L'obbligo di addebito quale prescrizione strumentale al corretto funzionamento del meccanismo dell'imposta***

Nel corso del lavoro si è più volte sottolineato come il rispetto del principio di neutralità c.d. interna del tributo sia rimesso, per certi versi, all'atto con il quale si addebita l'imposta a titolo di rivalsa.

Come si è visto, alla regola dell'obbligo di addebito in fattura dell'imposta, di cui all'art. 18 comma 1 e dell'art. 21, fanno eccezione le ipotesi del secondo comma dell'art. 18, per le quali la possibilità di trasferire l'imposta a valle non risulta collegata all'emissione della fattura, ma alla semplice effettuazione dell'operazione imponibile. È il caso delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate dai commercianti al minuto e dai soggetti assimilati, che trova conferma nell'art. 22 del D.P.R. 633/72 che stabilisce che "l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento dell'effettuazione dell'operazione"

Dunque, la fatturazione, potremmo dire l'addebito, non è obbligatorio in una serie di casi che coincidono, pur senza esaurirsi, con fattispecie di immissione al consumo. O meglio, si è osservato come l'obbligo di addebito venga meno in quei casi (immissione al consumo, cessioni a titolo gratuito, operazioni aventi destinazione all'uso o al consumo personale dell'imprenditore) in cui è dato ravvisare, parallelamente, l'indetraibilità dell'imposta.

A questo punto, risulta ancora più chiara la frattura tra la rivalsa, quale trasferimento, o anche quale economica traslazione dell'imposta sul soggetto a valle e l'addebito, quale meccanismo giuridico attraverso il quale il credito da rivalsa, giuridicamente rilevante, sorge.

Posto che, come è naturale che sia, chi pone in essere operazioni nei confronti dei consumatori finali trasferirà l'imposta a valle, inserendola nel prezzo, ecco che all'ultimo stadio della catena economica, ovvero negli altri casi in cui l'addebito non è obbligatorio, l'imposta potrà essere, in tutto o in parte, meramente traslata sul soggetto a valle.

L'irrilevanza dell'addebito, infatti, si giustifica per il fatto che, a tale stadio della catena economica, il meccanismo stesso si arresta, non essendo riconosciuto a valle, il diritto a detrazione.

Analogamente, l'obbligo di addebito è necessario al corretto funzionamento dell'imposta laddove in capo al soggetto a valle possa sussistere – quantomeno in astratto – il diritto a detrazione. Con l'addebito, dunque, sorge un diritto – giuridicamente rilevante - di rivalsa e si fornisce, parallelamente, evidenza documentale al diritto a detrazione che, si noti bene, può essere esercitato a prescindere dall'effettivo pagamento del corrispettivo e della stessa quota di imposta ivi addebitata.

Alla stregua delle riflessioni sin qui condotte pare ragionevole sostenere che in mancanza dell'emissione della fattura, che consente di addebitare l'imposta a titolo di rivalsa, quindi con rilievo giuridico, il credito nei confronti del soggetto a valle, segnatamente del consumatore, non sorge. Non sorge, cioè, un credito per un titolo distinto da quello rappresentato dal corrispettivo dell'operazione, giacchè *“il prezzo si intende comprensivo dell'imposta”* e risulta con ciò negata l'esistenza stessa di un rapporto di rivalsa giuridicamente rilevante. La conseguenza, di immediata percezione, è quella per cui nel passaggio al consumatore finale il trasferimento dell'imposta non avvenga in base ad un titolo giuridico, bensì nella forma di una mera traslazione economica, mancando un titolo atto a fondare la rivalsa giuridica dell'imposta.

A differenza delle operazioni poste in essere tra soggetti passivi, ove l'elemento del pagamento è irrilevante e l'onere del tributo può essere giuridicamente ripartito in forza di un atto negoziale, giuridicamente rilevante, nelle operazioni rientranti nei comma 2 e 3 dell'art. 18 la ripartizione potrebbe, addirittura, essere ricondotta al solo piano economico.

E tale circostanza coincide, si è visto, con il fatto che nelle operazioni descritte ai comma 2 e 3 della norma, per motivi diversi, non è prevista la detrazione in capo al soggetto a valle.

### ***11) L'obbligo di addebito, il collegamento strumentale con il diritto a detrazione, e la portata del divieto di patti contrari***

La qualificazione del rapporto di rivalsa come rapporto di carattere privatistico, dunque, porta a ritenere civilisticamente valida qualunque pattuizione con la quale un soggetto si accollì l'imposta, rinunciando ad esercitare il proprio diritto di credito nei confronti del soggetto "a valle". Laddove, infatti, esso si configuri come un rapporto che non partecipa della natura pubblicistica, si esce dalla sfera di influenza dei principi che governano l'indisponibilità del tributo.

Se allora l'esercizio del diritto di rivalsa dell'imposta è disponibile, non interferendo né sul piano della neutralità né su quello della corretta riscossione del tributo, si può concludere che il divieto di patti contrari sancito al comma 4 dell'art. 18 non possa trovare applicazione quale limite agli atti di disposizione del credito da rivalsa.

Esso riguarderà, al contrario, patti tra le parti aventi ad oggetto il *meccanismo giuridico dell'addebito*, in forza del quale il credito da rivalsa sorge, con ciò sancendo il carattere imperativo della norma di cui al comma 1 dell'art. 18, che a tutela della corretta attuazione del meccanismo dell'imposta impone che il soggetto passivo si renda creditore dell'imposta, costituendo un'evidenza documentale dell'operazione, rilevante sia ai fini del versamento che dell'esercizio del diritto detrazione.

Il fatto, poi, che l'obbligo di addebito venga meno con riferimento ad operazioni per le quali non è previsto l'esercizio del diritto a detrazione, vale a confermare e rafforzare la tesi qui sostenuta: quella della funzione meramente strumentale dell'addebito, quale meccanismo che, nell'ambito delle operazioni tipicamente assoggettate all'imposta, costituisce evidenza documentale all'esercizio a detrazione che, in effetti, sorge non già al momento dell'addebito, ma al momento in cui l'imposta diventa esigibile.

E ancora, una simile ipotesi ricostruttiva trova sostegno nel fatto che, a prescindere dalle singole norme sull'esigibilità, che individuano momenti diversi a seconda del tipo di operazione, la clausola di chiusura contenuta all'art. 6, comma 4 individui proprio nella fatturazione dell'operazione, ovvero nel pagamento del corrispettivo, il momento in cui l'imposta, comunque, diventa esigibile. L'obbligo di addebito, dunque, fa sorgere il diritto di rivalsa, ma non impone di pretendere il pagamento della quota di imposta addebitata a titolo di rivalsa, trattandosi di rapporto che resta relegato al piano privatistico.

Tanto più che non rileva, ai fini dell'imposta in esame, il fatto che il cedente, in virtù di un eventuale inadempimento del cessionario, possa rimanere definitivamente inciso dall'imposta.

Ancora, si è segnalato come l'art. 60 della disciplina iva ponga un limite all'esercizio stesso del diritto di rivalsa, privando il contribuente del diritto di *"rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi"*.

Non ultimo, è significativo il fatto che non sia prevista alcuna sanzione per il caso in cui il soggetto non si attivi per recuperare l'ammontare del proprio credito di rivalsa. Mentre sono previste sanzioni in relazione alle violazioni di carattere formale-documentale, relative alla dichiarazione iva, alla documentazione e registrazione delle operazioni iva, il mancato esercizio della rivalsa non è sanzionato in alcun modo.

Del resto manca, in capo al legislatore, l'interesse ad una simile previsione. L'interesse alla corretta riscossione dell'imposta, infatti, non viene intaccato da un eventuale mancato esercizio del diritto di rivalsa che, peraltro, in base al meccanismo dell'imposta, così come è stato concepito, ben può essere successivo al momento del versamento periodico della stessa.

Né rileva, ai fini del rispetto delle esigenze di riscossione, il fatto che il soggetto passivo del rapporto di rivalsa eserciti il proprio diritto a detrazione, disponendo della fattura con addebito dell'imposta, benché non abbia effettivamente corrisposto al soggetto a monte una somma pari all'ammontare dell'imposta.

Le riflessioni sopra condotte portano a concludere che il divieto sancito dall'art. 18, comma 4 non potrà essere letto come strumento limitativo della autonomia contrattuale, preposto a garanzia di un effettivo trasferimento a valle dell'imposta. D'altra parte si è visto come una simile ricostruzione sia in piena armonia con i principi di neutralità e certezza, che animano l'interpretazione dell'imposta in chiave comunitaria, oltre che con l'interesse alla tutela del gettito, atteso che il mancato o parziale trasferimento a valle non interferisce con l'interesse dell'erario alla corretta riscossione dell'imposta, così come la detrazione dell'imposta, a fronte di un effettivo versamento all'Erario dell'imposta, non produce alcun effetto sul piano della riscossione.

***12) Il divieto di cui all'art. 18 comma 4 e la possibilità di una lettura univoca dei singoli divieti di patti contrari***

Il fatto che il divieto di cui al comma 4 dell'art. 18 non intenda vietare i patti aventi ad oggetto la ripartizione dell'onere del tributo, bensì gli accordi che incidano, in qualche modo, sugli elementi che partecipano al meccanismo dell'imposta, attraverso la previsione dell'addebito, non priva tale norma di interesse.

Al contrario, la distinzione operata in materia di iva, tra obbligo di addebito e diritto di rivalsa si è rivelata fondamentale anche per dare una lettura coerente agli altri divieti di patti contrari previsti nel nostro ordinamento.

Il divieto di patti contrari, così come previsto nell'iva, sanziona quei patti che incidono sul meccanismo dell'imposta, ed in particolare sul momento dell'addebito che, si è detto, assume una importanza fondamentale perché è il momento in cui si fornisce un' evidenza documentale dell'operazione, funzionale alla liquidazione dell'imposta da versare, sia per il soggetto a monte, che per il soggetto a valle.

Accordi che vadano ad incidere *sull'an* e sul *quantum* dell'addebito in fattura, è evidente, alterano l'intero meccanismo dell'imposta e producono effetti evasivi. Tanto che, nei settori in cui il legislatore comunitario ha inteso contrastare in maniera sistematica fenomeni di evasione, ha introdotto meccanismi alternativi

alla “rivalsa”, ossia all’addebito in fattura da parte del cedente/prestatore. Si pensi al regime del reverse charge, introdotto dalla Direttiva 2006/69/CE ove al primo considerando si denuncia lo scopo di tale meccanismo, teso a *“contrastare la frode e l’evasione fiscale e semplificare la procedura di riscossione dell’imposta sul valore aggiunto”*.

Ebbene, è ragionevole sostenere che il divieto di patti contrari condivida con gli altri due divieti ancora oggi vigenti nel nostro sistema tributario, rispettivamente in materia di imposta di registro e di bollo, proprio la sua ragion d’essere: quella di evitare che l’accordo delle parti possa produrre effetti evasivi dell’imposta.

Anche se il divieto in materia di iva incide su un meccanismo giuridico, mentre gli altri divieti hanno ad oggetto patti relativi all’onere del tributo in senso stretto, lo scopo comune, riscontrabile nell’obiettivo di evitare che materia imponibile venga sottratta a tassazione, sembra indicare una qualche coerenza normativa, probabilmente inconsapevole, in una materia che – si è visto – manca di punti di riferimento certi. Così la presenza di un divieto di patti contrari, che sanzioni l’accordo con la nullità assoluta, *“anche tra le parti”*, segnalerebbe proprio il rischio di evasione sotteso a patti di imposta conclusi in quel contesto specifico.

Del resto, proprio quello dell’evasione dell’imposta sembrava essere, anche nel più generoso orientamento giurisprudenziale elaborato negli anni ’80, il limite imposto all’autonomia contrattuale delle parti, che operasse al di fuori di ambiti in cui fossero prescritti specifici divieti, quale è il caso dell’imposizione diretta.

***13) La copertura costituzionale dei patti di imposta ed il limite del pericolo di evasione come forma di violazione del dovere inderogabile di solidarietà sociale di cui all’art. 2 Cost.***

A questo punto, ricomponendo le idee sino ad ora esposte, sembra ragionevole sostenere che non esista nel nostro ordinamento un generale divieto di patti sull’imposta e, al contempo, che le norme che espressamente vietano gli accordi traslativi presiedano alla tutela non già del principio di capacità contributiva, come indicato dalla prima giurisprudenza, bensì al più generale dovere di solidarietà sociale enunciato all’art. 2 Cost., dato che questo

risulterebbe compromesso da accordi contrattuali destinati a produrre fenomeni di evasione. Del resto, la Suprema Corte pronunciandosi di recente su una fattispecie che originava da un patto di nettizzazione di un assegno di mantenimento, ha sorvolato del tutto gli aspetti relativi all'ammissibilità, in sé, del patto, così legittimandolo implicitamente.

Peraltro, risulta di fondamentale importanza il fatto che nei patti di imposta, sia che essi si esprimano attraverso la formula dell'accollo statutario, sia che si innestino su schemi soggettivi trilaterali, come è quello dell'iva, non si realizzi alcuna successione nel rapporto di imposta, e dunque uno sviamento soggettivo dell'obbligazione.

Ciò premesso, è evidente che l'art. 53 Cost. non può che rimanere inviolato, dal momento che la corretta imputazione soggettiva dell'onere del tributo, ai sensi del precetto costituzionale, si può dire di per sé realizzata con la costituzione, a carico del soggetto passivo cui si riferisce l'indice di capacità contributiva individuata dal legislatore, degli effetti obbligatori previsti dalla legge.

Ciò detto, le successive vicende patrimoniali, conseguenti all'esercizio dell'autonomia contrattuale delle parti, non possono eliminare l'incisione patrimoniale già determinatasi sul piano degli effetti legali.

Se questi ragionamenti sono corretti, è logico concludere che il patto sull'imposta semplicemente realizza uno spostamento di ricchezza che, peraltro, non può dirsi irrilevante dal punto di vista giuridico.

Qualora, ad esempio, si configuri come aumento dell'ammontare del corrispettivo, o dell'importo della liberalità, esso andrà ad arricchire una parte, piuttosto che l'altra, e non verrà sottratto a tassazione.

Del resto, il trasferimento dell'onere del tributo è fenomeno che, indipendentemente dalla sua consacrazione in statuizioni formali, non può di fatto essere impedito, per il fatto che il gioco delle leggi economiche è in grado di attuare il trasferimento dell'onere del tributo con i propri strumenti, aggirando i divieti imposti dalla legge. In questo senso, il trasferimento dell'onere tributario rappresenta il rimedio naturale e per certi versi fisiologico, inteso ad annullare l'incidenza del tributo stesso.

Un presunto divieto di patti aventi ad oggetto la ripartizione dell'onere del tributo, peraltro, non avrebbe ragion d'essere nemmeno con riferimento agli assetti liberali, tipicamente estranei alle dinamiche del mercato. Atteso che il disponente è libero di arricchire il beneficiario nella misura che preferisce, non è dato comprendere perché questi non possa scegliere di neutralizzare anche l'imposizione in capo a questi, rapportando l'arricchimento all'onere di un tributo gravante il beneficiario medesimo. Per questa via, è evidente che un generale divieto di patti d'accollo dell'onere del tributo avrebbe poco senso e scarsa efficacia.

La nullità dei patti sull'imposta sembra, dunque, sopravvivere laddove l'esercizio dell'autonomia privata appaia specificamente rivolto ad alterare l'applicazione dei criteri di riparto dei carichi pubblici, come nel caso dei negozi ordinati all'evasione, o che semplicemente producono, anche indirettamente, tale risultato.

Peraltro, simili considerazioni portano a riflettere sul fatto che la copertura costituzionale dei patti traslativi dell'imposta sia da ricercarsi non già nell'art. 53 Cost., bensì nell'art. 2 della Costituzione che, sancendo in capo a tutti i cittadini un dovere *inderogabile* di solidarietà sociale, rispecchia il divieto per i contribuenti di concludere accordi, in deroga alle previsioni di legge (certo, emanate nel rispetto dell'art. 53 e indirettamente dell'art. 2 stesso, ad esso ricollegato), i quali, producendo fenomeni evasivi, si pongono in contrasto con tale dovere che anima il nostro sistema tributario.

Stabiliti i confini entro i quali sembra essere ammesso l'esercizio della autonomia contrattuale, resta aperto il fronte degli effetti del patto nei confronti dell'ente impositore, che resta il vero punto di debolezza del tema dei patti di imposta. La fondatezza di una simile conclusione è testimoniata dalla stessa introduzione nel nostro panorama legislativo dell'art. 8, comma 2, dello Statuto dei diritti del Contribuente, che ha dato ingresso nel nostro ordinamento a "*l'accollo del debito di imposta altrui, senza liberazione del contribuente originario*".

Il carattere di norma di principio, cui la norma può aspirare per la sua collocazione nel contesto statutario, stride con il suo contenuto, fragile ed

esitante, e la norma sembra risolversi, in verità, in una nuova occasione mancata per il legislatore, per esprimere in maniera inequivoca il proprio atteggiamento nei confronti degli accordi dispositivi del debito tributario.

Al di là dell'impossibilità di dedurre da elementi concreti, di prassi applicativa, la portata di questa norma per la quale, a distanza di quasi dieci anni dalla sua emanazione, ancora si aspettano i regolamenti di attuazione, è mancato nella stessa dottrina l'auspicabile entusiasmo per la sua introduzione.

Si è visto come, sin dai primi commenti, se ne siano sottolineati i limiti applicativi, più che la tanto attesa capacità innovativa. Ed il fatto stesso che – ad oggi – ancora manchi una disciplina attuativa, può essere la prova più eloquente del fatto che l'art. 8 non abbia portato alcun sensibile cambiamento nel nostro panorama legislativo.

Nulla è cambiato, nel nostro ordinamento tributario, perché la scelta di aprire varchi di ammissibilità all'autonomia contrattuale, al contempo limitandola drasticamente sul piano degli effetti, vale a privare di qualunque reale utilità, per il contribuente, la scelta di avvalersi della norma in questione.

Addirittura, anche se può sembrare un paradosso, l'art. 8, comma 2 sembra essere stato scritto a favore dell'ente impositore, producendo il solo effetto – questo sì, innovativo – di attribuire all'ente impositore una ulteriore forma di garanzia a tutela della effettiva riscossione del proprio credito, rappresentata proprio dall'intervento di un terzo, che va ad *aggiungersi* al contribuente originario, ai fini dell'adempimento.

Ancora, non può non far pensare la scelta terminologica operata del legislatore, che ha fatto riferimento all'istituto civilistico dell'accollo, quando avrebbe ben potuto utilizzare una formula più generica ed atecnica, ammettendo in luogo de *"l'accollo del debito di imposta altrui"*, il *"trasferimento convenzionale dell'onere del tributo su terzi"*. Il che non può non far riflettere, se solo si considera che una simile scelta ben si sarebbe potuta adottare, anche senza abbandonare l'opzione per l'effetto cumulativo, anziché solutorio, del negozio traslativo.

Ebbene, dopo anni in cui ci si è fatto scudo dietro il principio di capacità contributiva, per sanzionare accordi aventi ad oggetto la redistribuzione

soggettiva dell'onere del tributo, è quasi paradossale rilevare come l'accollo del debito di imposta altrui, ammesso e al contempo privato dell'effetto solutorio, si risolva, proprio nel riconoscimento, tributato all'ente impositore, del diritto di rivalersi (anche) nei confronti di un terzo: di un soggetto diverso dal portatore di capacità contributiva.

## BIBLIOGRAFIA

- A. UCKMAR, *Del sostituto di imposta* in "Dir. Prat. Trib." 1940.
- A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956.
- ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Milano, 2005.
- ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Milano, 1955, pag. 145.
- ALMUNDI CID, GARCIA HERRERA BLANCO, AMPARO GRAU RUIZ, *Comentarios de jurisprudencia comunitaria*, in *Cronica Tributaria*, 2001, pag. 174.
- BATISTONI FERRARA e GRIPPA SALVETTI, *Lezioni di diritto tributario*, Parte generale, Torino, 1993, pag. 76.
- BATISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, Enc. Dir. pagg. 345 e ss.;
- BATISTONI FERRARA, *Obbligazioni nel diritto tributario*, in *Dig. Comm.* Vol X, Torino, 19945, pag. 301.
- BATOCCHI, *L'accollo del debito di imposta altrui*, pag. 440, n *Statuto dei diritti del Contribuente* , a cura di FANTOZZI – FEDELE, Milano, 2005.
- BECCARIA, *Valore aggiunto (imposta sul)* n *Noviss. Dlg. It. XX*, Torino 1975, 480.
- BERLIN D. "*Droit fiscal communautaire*", cit., pag. 256
- BERLIRI, *L'art. 53 della Costituzione* in *Scritti scelti di diritto tributario*, cit. pag. 530
- BERLIRI, *La legge di bollo e di registro*, Milano, 1970, pag. 87.
- BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, vol. II, tomo I, Milano, 1957, pag. 129
- BERLIRI, *Studi scelti di diritto tributario*, Milano, 1990, pag. 534

- BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto* Bologna, 1979, pag. 92
- BRUNELLI, *L'accollo del debito di imposta nello Statuto del contribuente* in *Notariato*, n.2/2001, pag. 192.
- BRUNO *I patti di accollo*, cit. pag. 971,
- CAPACCIOLI, *Il reddito industriale delle banche: detraibilità dell'imposta di cat. "A" relativa ai depositi*", in *Diritto e processo*, Padova, 1978, pagg. 649 e ss.
- CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, 1977, pag. 443
- CASTALDI voce *Solidarietà tributaria* in *Enc, Giur. Trecc.*, XXIX, II, pag. 7.
- CARTOU, *Impots. Commentare, titre* in GIDE – LOYRETTE – NOVEL, *Dictionnaire du Marchè Commun*, opera a schede mobili, Paris, 1993 *titre II*, 27.
- CENTORE , *Frodi (e dintorni) nella giurisprudenza nazionale e comunitaria* in *Corr. Trib.* 2/2007 pagg. 104 e ss.;
- CERRATO, "Spunti intorno alla struttura e ai soggetti passivi delle accise" in *Riv. Dir. Trib.* 1996, pag. 234.
- CHECA GONZALEZ, *La deducción del Iva soportado antes del inicio de las operaciones económicas*, Aranzadi editorial SA 2001.
- CIPOLLA, *Presupposto, funzione economica e soggetti passivi delle accise nelle cessioni di oli minerali ad intermediari commerciali* in *Rass. Trib.* n. 6/2003 pag. 1861 e ss.
- CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, Padova, 1992, pag. 81.
- COMELLI, " Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto", Cedam, 2000, pag. 356.
- COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'iva* in *Dir. Prat. Trib.* 1998, I, pag. 1590

COMELLI, *La natura dell'imposta in L'imposta sul valore aggiunto – Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, a cura di TESAURO, Torino, 2001 pag. 15.

CORDEIRO GUERRA, *Problemi in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1988, I, pag. 465.

COSCIANI *Scienza delle finanze*, Torino, 1977 pagg. 107 e ss;

D'AMATI, *Bollo (Imposta di)* in *Digesto IV*, Torino, 1987, pag. 254.

DE GIROLAMO, *L'evoluzione della giurisprudenza comunitaria in tema di responsabilità del cessionario iva nelle frodi comunitarie*, in *Il Fisco*, n. 31 del 3 settembre 2007, pag. I-4571.

DE MITA *Fattispecie legale e rapporti giuridici nella sostituzione tributaria*, in *Giur. It.* 1961, IV, col. 267 e ss..

DE MITA, *Ancora sulla liceità dell'accollo di imposta*, in *Boll. Trib.* 1985, pagg. 586 e ss. .

DE MITA, *Capacità contributiva*, in *Digesto disc. priv. sez comm.* pagg. 454 e ss.;

DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano, 1984;

DE MITA, *Il mercato delle tasse ...*, cit., 1381 ss.;

DE MITA, *Traslazione ed accollo d'imposta*, cit., 257 ss..

DE MOOR, *L'imposta sul valore aggiunto in Olanda in L'iva Imposta Europea*, vol I, tomo II.

DITOLVE, *Frodi iva e norme di contrasto: alcune considerazioni sull'art. 60 bis del D.P.R. 633/72" Solidarietà nel pagamento dell'imposta" in Il fisco n 35/2006 pag. 5518.*

DOMINICI, *Autonomia negoziale e divieto di traslazione dei tributi* , in *Dir. Prat. Trib.*, 1986, II, pag. 625.

EINAUDI, *Studi sugli effetti delle imposte*, Torino, 1902.

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2005, pag. 94;

FALSITTA, *Spunti in tema di capacità contributiva e di accollo convenzionale di imposte* in *Giur. It.*, 1986, I, 1 pag. 1465

FANTOZZI A., “ *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*” in *Dir. prat. trib.*, I , 1972, 726.

FARMER e LYAL, *EC Tax Law*, Oxford, 1994

FEDELE , *L'art. 8 dello Statuto dei diritti del contribuente...*cit. pag. 897.

FEDELE *La nullità dei patti fra le parti concernenti l'imposta di registro* in *Riv. Dir. Fin.*, 1990, II, pag. 38.

FEDELE *Le imposte ipotecarie*, Milano 1968, pag. 98.

FEDELE, *Autonomia privata e “ distribuzione” dell'onere del tributo*, in Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 6/2006/T.

FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. Dir. Fin.* 1969, I, 22.

FEDELE, *La nullità dei patti tra le parti concernenti l'imposta di registro”*

FEDELE, *Le imposte ipotecarie*, Milano, 1968.

FIORENZA, *Spunti sulla rilevanza della traslazione per la norma tributaria* nota a Cass. Civ. 6 maggio 1982 n. 2833, in *Giur. It.*, 1983, I, 1 c.92;

FLORENZANO, *Il diritto di rivalsa*, cit. loc. cit. pag. 282 e ss.

FORTE. *Note sulle norme tributarie costituzionali italiane*, in *Jus*, 1956.

FREGNI, *Obbligazione civile e obbligazione tributaria*, Torino, 1998, pagg. 8-9.

GAFFURI, *Ancora in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in *Giur. It.*, 1986, I, pag. 1463.

GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1965;

GAFFURI, *Rilevanza dei patti traslativi dell'imposta*, *Riv. Dir. Fin.* 1986, II, pag. 119

GALLO, “ *L'Iva: verso una ulteriore revisione* ” in *Riv. dir. fin. sc. Fin.* - I - 1978 , 593

GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 1965.

GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961;

GIOVANNINI, *Sul trasferimento convenzionale dell'onere dell'imposta*, Riv. Dir, Trib. 1999, I, pag. 3.

GRANELLI, *Ancora in tema di traslazione convenzionale dell'imposta*, in Giur. It. 1986, I, pag. 1463

GRANELLI, *Capacità contributiva e traslazione d' imposta*, nota a Cass. Civ. sez. I., 5 gennaio 1985 n. 5, in *Giur, It.* 1986, I, 1 pag. 953

GREGGI, *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in *Lo stato della fiscalità nell'Unione Europea*, a cura di DI PIETRO, vol. II, pagg. 380 e ss.

LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, fasc. 7, pagg. 568 e ss.

LUPI, *Patti sull'imposta: leciti se non ipotecano il futuro*, in *Rass. Trib.* 1994, pag. 683,

MAFFEZZONI, *Il principio di capacità contributiva nel diritto tributario italiano*, Torino, 1970;

MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'Iva*, in *Boll. Trib.* 1973, 1181.

MANCINI, *L'accollo*, in AA.VV., *Trattato di diritto privato*, diretto da RESCIGNO P., vol 9, Torino, 1999, 508.

MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965;

MANZONI, *Il principio di capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Torino, 1965, pag. 171.

MERLO, *Iva: diritto alla detrazione e credito di rivalsa. Non esiste alcuna connessione tra "credito da rivalsa" addebitato sulla fattura del fornitore e diritto alla detrazione dell'imposta da parte del cliente*, in *Il Fisco* n. 35 del 27 settembre 2004, pag. 1-6004

MICCINESI, Enc. Dir, voce *Solidarietà nel diritto tributario*.

MICHELI –TREMONTI, *Obbligazioni (diritto tributario)*, in Enc. Dir. Vol. XXIX, Milano, 1979.

MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Milano, 1981, pagg. 126 e127.

MICHELI, *Enc. Dir., XXIII*, voce *Legge (dir. Trib)*, 1097.

MISCALI, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004

MONDINI, *La nuova responsabilità solidale del cessionario iva e la sua compatibilità con il diritto comunitario* in *Rass. trib.* 2005, pag. 755.

MONTESANO, nota a Cass. Civ. 2 settembre 1995 n. 9274, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 1996, 111

MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007.

MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973. nonché *Capacità contributiva* in *Enc. Giur. Trecc.*

NERI, *Caso Reemtsma: il diritto al rimborso iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 2007.

NICOLO', *L'adempimento dell'obbligazione altrui*, Milano, 1936, pag. 270.

NOCITI, *Iva: rivalsa e traslazione* in *Boll. Trib.* 1973, pagg. 492 e ss.;

OGLEY, *"Principles of value added tax"*, Interfishing publishing, 1998, pag. 44.

PANTALEONI, *Teoria della traslazione dei tributi*, Milano, 1958;

PAPARELLA, *Studi preliminari sui profili teorici e sistematici dell'accollo nel diritto tributario*, Roma, 2005.

PARLATO *Il sostituto d'imposta*, Padova, 1969, pag. 51.

PARLATO voce *Responsabilità di imposta*, in *Enc Giur. Trecc.* pag. 1.

PARLATO, voce *Sostituzione tributaria*, in *Enc. Giur. Trecc.*, pag. 1

PENNELLA, *Il caso italiano della presunzione di traslazione dei tributi sui consumi* in Rass. Trib. 2004,

PIGNATONE, *L'imposta di registro* in Tratt. Dir. Trib. Diretto da AMATUCCI, vol IV, pag. 185

PUGLIESE, *I soggetti passivi dell'obbligazione tributaria nel diritto italiano*, in Riv. Sc. Ec. 1935, pag. 337.

QUARTA, *Studio sulla legge dell'imposta di Ricchezza Mobile*, Roma , 1883, 735 ss.

RESCIGNO, *Studi sull'accollo*, Milano, 1958, pag. 8),

RINALDI, *Problemi relativi ai patti di accollo delle imposte dirette*, nota a Cass. SS.UU. 18 dicembre 1985 n. 6445. in Giur. Imp. 1986, I, pag. 1389 e ss.

ROPPO, *Il Contratto*, in Tratt. dir. priv., IUDICA ZATTI (a cura di), Milano, 2001, 347 -348.

RUSSO, *Il nuovo processo tributario*, Milano, 1974, pag. 221.

SALVINI, *La partecipazione del privato nell'accertamento (nelle imposte dirette e nell'Iva)*, Padova, 1990.

SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)* in Rass. Trib. 1996.

SALVINI, *Rivalsa detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Trib. 1993, II, pag. 1288.

SANTAMARIA, *Registro (imposta di)* in Enc. Dir. XXXIX, Milano, 1988, pag. 593.

SEPULCHRE, *Overture di droit a deduction de la T.V.A. en amont et assujettissement mixte dans la jurisprudence europeenne: évolution ou révolution en 2000 et en 2001 ? deuxieme partie* in Revue Generale de Fiscalite, ottobre 2001.

STEFANI *Economia della finanza pubblica*, Padova, 1990;

TADDONIO, *L'iva e l'obbligo della rivalsa*, in Fisco, 1987, pagg. 7143 e ss.

TEJERIZO LOPEZ, *Impuesto sobre el valor añadido* in FERREIRO LAPATZA –MARTIN QUERALT –CLAVIJO HERNANDEZ PEREZ ROYO – TEJERIZO LOPEZ, *Curso de derecho tributario. Parte especial*. Madrid, 1997, 569.

TERRA. KAJUS, *A Guide to the European Vat Directives*, Looseleaf Amsterdam, 1999.

TERRA, WATTEL “*European Tax Law*”, *Kluwer law international*, 1997.

TESAURO *Istituzioni di diritto tributario*, 5° edizione , Torino, pag. 206.

TESAURO, *Principi di diritto tributario*, Bari, 1983, pag. 98

VANONI, *I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario* in *Foro Italiano*, 1935, parte IV, pag. 317.

VANONI, *Opere giuridiche*, a cura di FORTE e LONGOBARDI, vol. II pagg. 124 e ss.

VANONI, *Rapporto della Commissione Economica* al Ministero per la Costituente, *Rapp. Della Comm. Econ. V, T. I,*

VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001.

ZINGALI, *Obbligazione tributaria*, in *Nov. Dig. It. Vol. XI*, Torino, 1965, 686.

