

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

DOTTORATO DI RICERCA IN

DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO

CICLO XXVII

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2 Diritto Tributario

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

**APPLICAZIONE DELL'IVA E RILEVANZA DEGLI
OBBLIGHI STRUMENTALI NELL'ANALISI
GIURIDICA DEL MODELLO IMPOSITIVO**

Presentata da: **Pasquale Murgo**

Coordinatore Dottorato

**Chiar.mo
Prof. Adriano Di Pietro**

Relatore

**Chiar.mo
Prof. Adriano Di Pietro**

Esame finale anno 2015

INTRODUZIONE.....	5
PRIMO CAPITOLO: IL MECCANISMO APPLICATIVO DELL’IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO	9
1.1. Le formalità del modello impositivo e la rilevanza degli obblighi strumentali.....	9
1.2. Il principio di neutralità quale criterio cardine per la definizione del modello.	17
1.3 L’esigibilità dell’imposta e le differenze concettuali tra esigibilità e fatto generatore.....	21
1.4. L’addebito dell’imposta e la peculiarità del meccanismo di rivalsa nel sistema nazionale italiano	30
1.5 L’istituto della detrazione preordinato al raggiungimento della neutralità	37
SECONDO CAPITOLO: LA RILEVANZA DELLA FATTURA NEL MODELLO IMPOSITIVO	43
2.1. Il rapporto tra aspetti formali e sostanziali nell’applicazione dell’imposta ed il ruolo della fattura (il principio di cartolarità).....	43
2.2. La disposizioni comunitarie di riferimento in tema di fatturazione ..	52
2.3. Il meccanismo di addebito obbligatorio dell’imposta e la rilevanza della fattura.....	59
2.4. Il possesso della fattura quale condizione necessaria (ma non sufficiente) per l’esercizio del diritto alla detrazione	68
2.5. Il ruolo (sfumato) della fattura nelle ipotesi di inversione contabile “interna” ed “esterna”	74

TERZO CAPITOLO: IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ E DEGLI ALTRI ADEMPIMENTI FORMALI NELLA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA DA VERSARE..... 80

- 3.1. Le registrazioni contabili ed il ruolo della contabilità nella Direttiva comunitaria..... 80
- 3.2. L'implementazione degli obblighi contabili nelle legislazioni degli Stati Membri..... 87
- 3.3. Il rapporto tra registrazione contabile, liquidazione documentale ed adempimento dichiarativo nella normativa italiana 92
- 3.4. L'obbligo di invio della dichiarazione e di effettuazione dei pagamenti nella Direttiva comunitaria e nelle legislazioni dei singoli Stati Membri..... 98
- 3.5. La valenza degli altri adempimenti "complementari" al meccanismo di applicazione dell'imposta (identificazione del soggetto passivo ed utilizzo del sistema VIES)..... 105

QUARTO CAPITOLO: LE VARIAZIONI SUL FATTO GENERATORE E SULLE CONDIZIONI PER LA DETRAZIONE SUCCESSIVE ALLA FATTURAZIONE..... 112

- 4.1. Le variazioni sul fatto generatore e sull'esercizio del diritto alla detrazione successive alla fatturazione..... 112
- 4.2. L'istituto del rimborso dell'eccedenza detraibile ed il rapporto con la detrazione 117
- 4.3. Le riduzioni della base imponibile e le correlate rettifiche delle detrazioni nell'esperienza comunitaria ed in quella nazionale italiana .. 124
- 4.4. L'istituto del rimborso "anomalo" e la sua presunta fungibilità con la variazione della base imponibile 135
- 4.5. Le variazioni successive della base imponibile "in aumento" a seguito di un accertamento dell'Amministrazione finanziaria..... 144

QUINTO CAPITOLO: LA RILEVANZA DEL MECCANISMO APPLICATIVO NELL'ANALISI GIURIDICA DEL MODELLO IMPOSITIVO. CONSIDERAZIONI CONCLUSIVE E SISTEMATICHE	153
Considerazioni conclusive	153
BIBLIOGRAFIA.....	163
GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA	175

INTRODUZIONE

L'imposta sul valore aggiunto, è un'imposta comunitaria "neutrale" introdotta, come evidente sin dalla Prima Direttiva del 1967, nell'ambito del progetto, ad oggi realizzato, di instaurazione di un'unione economica e di un mercato comune europeo, obiettivi che hanno presupposto l'applicazione negli Stati Membri di legislazioni relative all'imposta sulla cifra di affari non incidenti sulle condizioni di concorrenza e sulla libera circolazione delle merci e dei servizi.

Nella Prima Direttiva del 1967 e nelle successive versioni fino alla recente Direttiva 2006/112/CE, si dispone, infatti, che il principio del sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

A tali fini e nel rispetto del principio di neutralità si è reso necessario introdurre nel modello impositivo, un meccanismo applicativo complesso finalizzato al raggiungimento della neutralità e supportato da rilevanti obblighi c.d. strumentali richiesti al contribuente.

In tale ricostruzione, il presente progetto di ricerca è finalizzato a valutare la propensione e funzionalità del meccanismo applicativo rispetto al generale principio di neutralità dell'imposta e la valenza svolta dagli obblighi strumentali rispetto alla qualificazione della fattispecie impositiva.

Per giungere a tale risultato si seguirà un percorso metodologico lineare che partirà dall'analisi dei principi generali della qualificazione del modello

impositivo ed in generale del principio di neutralità, cui il modello è preordinato e degli istituti dell'addebito e della detrazione funzionali alla neutralità stessa. Successivamente verrà effettuata un'analisi generale del meccanismo applicativo dell'imposta e dei correlati obblighi c.d. "strumentali".

In particolare nei capitoli secondo e terzo verranno analizzati gli "obblighi strumentali" intesi come gli adempimenti richiesti al contribuente per la corretta determinazione dell'imposta e per dare avvio al meccanismo applicativo della stessa e se ne valuterà la propria compatibilità rispetto ai generali principi di neutralità, effettività e proporzionalità.

A tali fini verranno analizzate le disposizioni sugli obblighi strumentali indicate nella Direttiva comunitaria e valutate le diverse interpretazioni fornite dalla Corte di Giustizia europea e le diverse esperienze delle legislazioni dei singoli Stati Membri con particolare riferimento all'Italia, valutando la rilevanza che, nelle vari legislazioni, hanno assunto gli obblighi strumentali nel meccanismo di applicazione dell'imposta.

La Direttiva comunitaria 2006/112/CE vigente, dopo aver qualificato il fatto generatore e l'istituto della detrazione, dedica tutto il titolo XI agli "obblighi dei soggetti passivi", con indicazione delle modalità di pagamento dell'imposta, delle modalità e della nozione di fatturazione, degli obblighi di dichiarazione e delle modalità di contabilizzazione, seppur su questo aspetto (art. 242) si limiti ad affermare che "ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'Amministrazione fiscale".

Tali obblighi, nel modello ordinario di applicazione dell'imposta, dovrebbero essere qualificati quali obblighi formali dalla cui inosservanza dovrebbe derivare esclusivamente l'applicazione di sanzioni senza andare ad incidere, come avviene per gli obblighi sostanziali, direttamente sul fatto

generatore dell'imposta e sulle condizioni vincolanti per l'esercizio del diritto alla detrazione.

In realtà, nell'esperienza operativa dell'IVA, ove il meccanismo applicativo nella determinazione dell'imposta assume rilevanza centrale, tale distinzione non appare sempre di facile identificazione e taluni obblighi di natura formale potrebbero divenire così assorbenti da influenzare direttamente la fattispecie impositiva. Il riferimento più evidente è rappresentato dalla fattura e dal principio di cartolarità dell'imposta.

Per effetto della disposizione dell'art. 203 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE, infatti, l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta nella fattura, con la conseguenza che si potrebbe concretizzare formalmente un obbligo di versamento dell'imposta dando avvio al procedimento applicativo – seppur con tutti i limiti che si analizzeranno di seguito – in assenza di una effettiva cessione dei beni o prestazione di servizi sottostante che rappresenta il fatto generatore ossia il presupposto per l'applicazione dell'imposta.

Nello stesso senso nell'implementazione del modello impositivo dell'IVA, come delineato nella Direttiva comunitaria, i singoli Stati membri potrebbero introdurre degli obblighi strumentali per l'esercizio della detrazione, per l'applicazione delle norme sulla non imponibilità ed in generale sulla tenuta della contabilità che potrebbero assumere valenza differente fino ad influenzare direttamente la determinazione della fattispecie impositiva.

Partendo da tali presupposti, pertanto, nel prosieguo del lavoro si cercherà di analizzare la valenza rivestita dai suddetti obblighi strumentali (emissione della fattura, registrazioni contabili, altri obblighi formali e dichiarazioni IVA) al fine di verificare se rappresentano dei meri obblighi procedurali finalizzati al funzionamento del meccanismo applicativo dell'imposta

oppure elementi potenzialmente incidenti sull'esercizio del diritto alla detrazione e conseguentemente sull'applicazione dell'imposta, sia in ambito ordinario, sia in quelle particolari situazioni descritte nel capitolo quarto del lavoro, in cui si verificano condizioni peculiari di applicazione dell'imposta.

L'ultimo capitolo del lavoro, infine, verrà totalmente rivolto a delineare delle considerazioni sistematiche conclusive in merito alla funzione svolta dal meccanismo applicativo nel modello impositivo dell'imposta ed alla valenza svolta dagli obblighi strumentali richiesti al contribuente.

PRIMO CAPITOLO: IL MECCANISMO APPLICATIVO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

1.1. Le formalità del modello impositivo e la rilevanza degli obblighi strumentali

La prima e la seconda Direttiva del Consiglio della Comunità Economica Europea dell'11 aprile 1967 rispettivamente n. 67/227/CEE e n. 67/228/CEE, successivamente modificate, integrate ed abrogate¹ rappresentano le prime disposizioni comunitarie di riferimento in tema di imposta sul valore aggiunto.

Le due Direttive del 1967² si ponevano l'ambizioso obiettivo, nel quadro di un'unione economica tra tutti gli Stati Membri, di instaurare un mercato interno europeo contraddistinto dalla sana concorrenza ed inteso come mercato senza frontiere interne, nell'ambito del quale sarebbe stata assicurata la libera circolazione delle merci, delle persone, dei servizi e dei capitali. Per giungere a tale risultato, le due Direttive individuavano nell'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulle cifre

¹ Alla Prima e la Seconda Direttiva sono seguite la terza Direttiva n. 69/463/CEE del 9 dicembre 1969 che ha esteso la scadenza per l'attuazione della prima e seconda Direttiva al 1° gennaio 1972; la quarta e quinta Direttiva rispettivamente n. 71/401/CEE del 20 dicembre 1971 e n. 72/250/CEE del 14 luglio 1972 che hanno concesso all'Italia la proroga per introdurre la nuova imposta sul valore aggiunto al 1° gennaio 1973; la Sesta Direttiva n. 77/388/CE del 17 maggio 1977 denominata la "carta comunitaria dell'IVA" (in tal senso A. COMELLI, *IVA comunitaria e nazionale*, CEDAM, 2000, 230 ss.) che ha riformulato con maggiore precisione i principi fondamentali per l'applicazione dell'IVA già espressi dalla Prima direttiva ed ha rappresentato per circa 30 anni il testo di riferimento per l'applicazione dell'imposta. Alla Sesta Direttiva, inoltre, sono seguiti ulteriori atti comunitari che hanno introdotto: la disciplina del rimborso dell'imposta; la corretta individuazione e le modalità di tassazione dei servizi sull'estero; la disciplina delle cessioni intracomunitarie, l'intervento finalizzato all'armonizzazione delle aliquote e della base imponibile IVA oltre che alcune ulteriori modifiche alla Sesta direttiva che hanno indotto il Consiglio a riorganizzare l'intera materia emandando la Direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 che ha sostituito ben 33 direttive precedenti. Allo stato attuale, quindi, la Direttiva n. 2006/112/CE rappresenta il testo comunitario di riferimento per l'applicazione del tributo sul valore aggiunto, cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, GIUFFRÈ, 2010, 299.

² A. BERLIRI, *In ordine alla proposta di una seconda direttiva in materia di armonizzazione dell'imposta sulla cifra di affari*, in "Giur. delle imposte", numero 2, 1966.

d'affari esistenti negli Stati Membri, il mezzo principale diretto ad eliminare i fattori che falsavano la concorrenza tra gli Stati.

Nel secondo dopoguerra, infatti, nella maggior parte dei Paesi membri vigevano dei sistemi di imposte cumulative a cascata che rappresentavano, come affermato dallo stesso Comitato fiscale e finanziario costituito nel 1960 dalla Commissione Europea per studiare le conseguenze provocate dalla disparità nelle finanze pubbliche negli Stati Membri, le cause principali di distorsione nella concorrenza e di forte limitazione alla creazione del mercato comune³.

Le due direttive comunitarie decretarono la sostituzione dei sistemi di imposte cumulative a cascata vigenti negli Stati Membri, con un sistema comune di imposta di valore aggiunto che avrebbe assicurato la neutralità concorrenziale ed accelerato l'obiettivo della creazione del mercato comune.

Seguendo l'esempio della *Taxe sur valeur ajoutée* - TVA francese⁴ l'art. 2 della prima Direttiva delineava un modello di sistema comune di imposta sul valore aggiunto consistente nell'applicazione ai beni e servizi, di un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e servizi, qualunque fosse stato il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione. A ciascuna transazione, affermava la Direttiva, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio sarebbe stata

³ The Ecc report on Tax Harmonization – The report of the fiscal and financial committee and the reports of the sub – groups A, B and C, 1963, IBFD.

⁴ La TVA francese è stata originariamente introdotta in Francia con Legge del 1° luglio 1954, completata con modificazioni dal decreto n. 55 – 465 del 30 aprile 1955 emanato nell'ambito dei poteri speciali accordati al Governo dalla L. 2 aprile 1955. Sulla normativa francese e sulle prime applicazioni dell'imposta sul valore aggiunto in Francia, M. LAURE', *Le taxe sur la valeur ajoutée*, Paris, 1953; P. ADONNINO, *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in *Studio sull'imposta sul valore aggiunto*, Giuffrè, 1968; Quaderni dell'associazione fra le società italiane per azioni, *La TVA Francese*, Roma, 1963; A. BERLIRI , *Studiando la T.V.A. francese: osservazioni a proposito della recente legge 6 gennaio 1966, n. 66-10*, in *Giur. imp.*, 1966.

esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il modello impositivo di imposta così delineato avrebbe dovuto portare alla neutralità concorrenziale intesa come l'applicazione, all'interno di ciascun Paese, sulle merci di uno stesso tipo, dello stesso carico fiscale, qualunque fosse stata la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione. Alle due Direttive del 1967, è seguito un intenso processo di armonizzazione comunitaria delle imposte sulle cifre di affari idealmente raggruppabile in tre macro periodo temporali⁵.

Il primo periodo, iniziato con l'istituzione della Comunità Economica Europea⁶ e terminato il 31 dicembre 1992, ha rappresentato il momento di formazione e consolidamento del modello impositivo dell'imposta sul valore aggiunto, culminato con l'emanazione della Sesta Direttiva n. 77/388/CEE che ha introdotto norme molto articolate in merito ad elementi fondamentali per l'applicazione dell'imposta tra le quali: la corretta identificazione dei soggetti passivi, il fatto generatore dell'imposta, il concetto di esigibilità, l'esenzione e gli obblighi dei debitori. Il secondo periodo di armonizzazione, ha avuto invece idealmente inizio il 1° gennaio 1993 con l'abolizione delle frontiere fiscali disposte dalla Direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE⁷ che ha determinato la soppressione definitiva della tassazione delle importazioni ed esportazioni e dei controlli fiscali tra gli Stati membri europei.

⁵ La suddetta divisione viene proposta da A. COMELLI, *op. cit.* pag. 222 ss. e P. BORIA, *op. cit.*, pag. 298.

⁶ La Comunità Economica Europea è stata istituita con il Trattato firmato a Roma il 25 marzo 1957 da Italia, Francia, Germania, Belgio, Olanda e Lussemburgo. Si rinvia sul punto a G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, 2010, pag. 6 ss.

⁷ Sulla direttiva n. 91/680/CEE si rinvia a B. TERRA, J. KAJUS., *Removal of Fiscal Frontiers. The New Directive amending and supplementing the Sixth Directive*, in *International Tax Monitor*, 1992, 2; AUJEAN M., *Value added tax in the internal market. A first assessment*, in *EC Tax Review*, 1995, pag. 14 ss.

In questa fase si è cristallizzato il regime c.d. transitorio ai fini dell'IVA comunitaria (tuttora applicabile) che prevedeva (e prevede) l'imposizione nello Stato di destinazione delle operazioni economiche e degli scambi⁸. Il terzo periodo, infine, è un periodo ancora in divenire che si perfezionerà con l'entrata in vigore del regime definitivo dell'imposta attraverso l'adozione del criterio di tassazione degli scambi intracomunitari nello Stato di origine.

Oggi, a distanza di quasi 50 anni dalle prime due direttive del 1967 è possibile affermare che l'ossatura del modello impositivo allora delineata è rimasta, perlomeno nei principi cardine, inalterata.

L'imposta sul valore aggiunto rimane un'imposta plurifase non cumulativa applicata su ogni anello del ciclo produttivo ed acquisita dall'Erario ad ogni passaggio sulla sola differenza tra l'imposta sulle operazioni attive e quella sugli acquisti⁹. Perfezionando una definizione che si trova nell'abrogata seconda Direttiva, l'IVA è un'imposta generale percetta con il metodo dei pagamenti frazionati¹⁰ in tutte le fasi negoziali della produzione e della commercializzazione, ivi compresa quella al dettaglio, con un'incidenza complessiva indipendente dal numero e dal genere delle operazioni attraverso le quali si attua il processo produttivo-distributivo¹¹.

In questo scenario, il meccanismo applicativo dell'imposta, basato sugli istituti dell'addebito, seppur come si dirà nel paragrafo 1.4. le Direttive non dispongano espressamente sul punto¹², e della detrazione, risulta preordinato

⁸ Per le operazioni comunitarie vige, infatti, un meccanismo di tassazione ordinaria nel paese di destinazione che risponde ad un logica derivante da una scelta "transitoria" in vigore dal 1° gennaio 1993, contenuta nella Direttiva 91/680/CEE e confermata nei considerando decimo ed undicesimo e nell'articolo 402 della Direttiva 2006/112/CE.

⁹ Sul punto si rinvia a R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, NAPOLI, 1977.

¹⁰ Sulla valenza e corretta qualificazione dei pagamenti a seguito di liquidazione e sulle diverse interpretazioni fornite dalla dottrina italiana si rinvia al paragrafo 1.4.

¹¹ Circolare dell'Associazione fra le società italiane per azioni (ASSONIME) n. 101 del 5 giugno 1973.

¹² Recentemente la Corte di Cassazione italiana nella sentenza 2 marzo 2012, sez. V, n. 3291 ha affermato "la Sesta Direttiva del 1977, non prevede nulla di specifico, a livello

alla traslazione del carico tributario dei soggetti passivi di diritto al consumatore finale o contribuente di fatto mantenendo inalterata la neutralità nei confronti dei primi¹³.

Nel sistema delineato dalla Direttiva 2006/112/CE a differenza di quanto recepito dalla normativa italiana¹⁴, la figura del soggetto passivo è tenuta distinta da quella del debitore della imposta nei confronti dell'Erario .

In linea generale, il soggetto passivo che realizza il fatto generatore dell'imposta, il quale si concretizza nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione dei servizi, coincide con il debitore dell'imposta ad eccezione dei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa. Vi sono, infatti, delle specifiche fattispecie, in cui la Direttiva attribuisce, o concede agli Stati membri la facoltà di attribuire, l'obbligo di pagare l'imposta ad un soggetto diverso dal soggetto che effettua l'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi. In tali fattispecie si annoverano i casi comuni di inversione contabile chiamate anche *reverse charge* che rappresentano situazioni derogatorie rispetto al modello di funzionamento ordinario dell'imposta e vanno tenute distinte dal meccanismo operante per le operazioni comunitarie. Nel presente capitolo si terrà conto esclusivamente del meccanismo ordinario di applicazione

comunitario, sulla rivalsa; persino la più recente Direttiva 2006/112/CE contiene solo spunti labilissimi e indiretti: l'art. 167, sull'origine del diritto a detrazione; l'art. 168, riguardo all'imposta assolta o dovuta; l'art. 226, sull'addebito d'imposta nel documento fiscale".

¹³ L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. Dir. Trib.", 1993, pag. 1287.

¹⁴ Nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 all'articolo 17 è delineata la figura del soggetto passivo che, come affermato da autorevole dottrina, include una definizione che non corrisponde a quella di soggetto passivo della Direttiva, ma a quella di soggetto debitore dell'imposta. In tal senso L. SALVINI, *L'Iva tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna*, in *Atti del convegno, Sovranità fiscale degli Stati tra integrazione e decentramento, Ravenna 13 ottobre 2006, Giurisprudenza delle Imposte, vol. LXXIX, 2006* che aggiunge "quanto alle ragioni di tale discrasia tra i due testi normativi, che esse sono da ricondurre – più che ad aspetti di difformità sostanziale (difformità del resto non consentita dalla primazia delle norme comunitaria) – all'esigenza, sentita dal Legislatore interno di non prendere una precisa posizione in ordine all'individuazione del presupposto giuridico del tributo".

dell'imposta in cui il soggetto passivo dell'imposta che pone in essere l'operazione di cessione dei beni o di prestazione di servizi è anche il debitore dell'imposta.

Sulla effettiva individuazione dei soggetti passivi e sul presupposto dell'imposta sul valore aggiunto alla luce del principio di capacità contributiva in Italia si è formato un fortissimo dibattito dottrinale che ha determinato soluzioni contrastanti¹⁵.

Rinviando all'ultimo capitolo la ricostruzione sistematica della suddetta questione interpretativa nel proseguo dell'analisi per soggetti passivi verranno intesi – come nella dizione comunitaria dell'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE – esclusivamente gli operatori economici che pongono in essere le operazioni economiche assoggettate ad imposta¹⁶.

Tali soggetti passivi, non dovrebbero rimanere incisi dell'onere dell'imposta seppur per effetto del meccanismo applicativo e di talune limitazioni al principio di detrazione potrebbero in parte sopportarne il peso.

¹⁵ Tra i principali contributi della dottrina nazionale sul tema si rinvia a: A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto (Studi e scritti vari)* Milano; A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Dir. prat. Trib.", 1972, I, pag. 725; F. GALLO, *Principi di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974.; A. AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1976, pag. 584; A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1976, pag. 151; F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979, pag. 14 ss.; P. FILIPPI, voce *Valore Aggiunto (imposta)* in *Enc. Dir.*, Milano, 1993, XLVI, pag. 126; R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto (iva)* in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI, pag. 2.

¹⁶ L'articolo 9 della Direttiva 112/2006/CE prevede espressamente che "si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità. Oltre alle persone di cui al paragrafo 1, si considera soggetto passivo ogni persona che effettui a titolo occasionale la cessione di un mezzo di trasporto nuovo spedito o trasportato a destinazione dell'acquirente dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma nel territorio della Comunità".

L'imposta sul valore aggiunto si distingue, infatti, per la sussistenza di un complicato meccanismo di applicazione, articolato su di una serie di obblighi che interessano formalmente, sia il soggetto/operatore, che pone in essere l'operazione imponibile, (cessione di beni o prestazione di servizi), sia il destinatario della stessa operazione e che può essere suddiviso in due fondamentali fasi¹⁷.

La prima fase, è strettamente collegata alla singola operazione imponibile e si qualifica nella necessità, per il soggetto cedente o prestatore del servizio, di emettere la fattura e registrarla, e per il destinatario dell'operazione di ricevere e detenere la stessa fattura, al fine dell'esercizio del diritto alla detrazione. In questa fase, il contribuente che pone in essere l'operazione diviene debitore nei confronti dell'Erario dell'IVA indicata nella fattura e creditore nei confronti del destinatario dell'operazione per la stessa IVA.

A sua volta il soggetto destinatario dell'operazione – in linea generale - paga all'operatore cedente o prestatore del servizio il prezzo del bene o del servizio comprensivo dell'IVA e detrae lo stesso importo dalle proprie operazioni (nella considerazione che vi sia il nesso di inerenza con le operazioni soggette ad imposta nella sua attività economica) realizzando in tal modo la neutralità impositiva¹⁸.

La seconda fase del meccanismo applicativo, riguarda, invece, il complesso delle operazioni poste in essere dagli operatori, in quanto l'imposta sul

¹⁷ Cfr. L. CECAMORE, *Valore Aggiunto (imposta sul)*, Dig. Disc. Giur., quinta edizione, 368.

¹⁸ Sul punto afferma A. MONDINI, *Il principio di neutralità nell'IVA, tra mito e (perfettibile) realtà*, in *I principi europei del diritto tributario* (a cura di A. DI PIETRO, T. TASSANI), CEDAM, 2013, 271; “in linea di principio, la neutralità impositiva viene assicurata dal meccanismo giuridico che prevede che il soggetto passivo addebiti l'IVA dovuta sulla operazione imponibile al destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi (in questo modo rendendo giuridicamente rilevante la traslazione economica dell'imposta), e detragga, dall'imposta dovuta, l'IVA addebitatagli o assolta sull'acquisto di beni e servizi, per i quali sussista il nesso di inerenza con operazioni soggette a imposta nell'ambito della sua attività economica. In altre parole il soggetto passivo determina il proprio debito tributario al netto dell'IVA che ha gravato sui beni e servizi che egli ha utilizzato a sua volta per la produzione di beni e servizi”.

valore aggiunto è pagata per masse, sul saldo tra le operazioni attive e quelle passive del singolo operatore attraverso la presentazione di una dichiarazione annuale. L'obbligo di pagare l'importo netto dell'IVA (se le operazioni attive imponibili risultano superiori rispetto a quelle passive inerenti) si determina, infatti, al momento della presentazione della dichiarazione IVA, seppur gli Stati membri abbiano la facoltà di stabilire un'altra scadenza per il pagamento dell'importo o riscuotere acconti provvisori.

Pertanto, sia nella prima fase, con l'emissione della fattura, che nella seconda fase, con la liquidazione della imposta, i contribuenti sono coinvolti in obblighi strumentali che risultano fondamentali per il raggiungimento della neutralità e per la determinazione dell'imposta effettivamente da versare all'Erario.

I soggetti passivi assolvono ad una funzione "strumentale" in quanto attraverso l'addebito e la detrazione dell'imposta consentono di non colpire direttamente il bene o il servizio nelle fasi di "creazione" del valore aggiunto ma di seguirli – in questo caso chiaramente in relazione al bene – fin dal momento della sua prima utilizzazione via via attraverso tutte le sue successive trasformazioni ed addizioni nella fase produttiva fino all'immissione nel consumo finale¹⁹.

Tale risultato è ottenuto grazie ad una raffinata tecnica giuridica, che fa dell'IVA una imposta connotata da una forte complessità del meccanismo di applicazione, dove la convenzionalità formale raggiunge un grado di raffinatezza talora assorbente rispetto al profilo sostanziale²⁰. L'imposta sul valore aggiunto, quindi, palesa due evidenti peculiarità che la distinguono da tutte le altre imposte e ne evidenziano una certa singolarità.

¹⁹ F. GALLO, *op.cit.*

²⁰ Si veda sul punto M. LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, ed. provv., 2005, pag.16.

In primo luogo, l'imposta ha tra i principi ispiratori criteri di tipo economicistico (libertà di concorrenza e soprattutto principio di neutralità) che necessitano di una correlazione con elementi giuridici tipici delle imposte e che mettono in difficoltà gli interpreti ed i Legislatori nazionali.

In secondo luogo, l'eccessivo formalismo dell'imposta, con la rilevanza della fattura e delle registrazioni contabili, la qualificano come un'imposta fortemente cartolare che in determinate situazioni, definite come patologiche, potrebbe risultare "scollegata" rispetto alla realtà giuridica e fattuale delle operazioni sottostanti.

1.2. Il principio di neutralità quale criterio cardine per la definizione del modello.

L'analisi del modello impositivo, seppur in questa sede focalizzata principalmente sull'aspetto degli obblighi strumentali nell'applicazione dell'imposta non può prescindere da una breve ricostruzione del principio della neutralità, affermato come obiettivo economico per garantire l'imposizione al consumo e diventato progressivamente un principio ispiratore della interpretazione e dell'applicazione della dinamica applicativa dell'imposta²¹.

Il principio di neutralità è il principio cardine che ispira e conforma tutto il sistema dell'imposta sul valore aggiunto ed è strettamente funzionale al rispetto della libera concorrenza ed al principio di parità di trattamento all'interno del mercato comune europeo.

Nell'analisi offerta dalla dottrina internazionale²² il principio di neutralità è stato analizzato sotto due differenti livelli interpretativi: quello interno e quello esterno individuando nell'ambito del primo, legato agli aspetti

²¹ A. DI PIETRO, *Detrazione e neutralità*, in Atti del Convegno ASSONIME – LUISS del 21 e 22 settembre 2009, *L'imposta sul valore aggiunto, aspetti economici e giuridici*, in "Giur. Imp.", LXXXII, 2009.

²² B. TERRA, J. KAJUS, *A Guide to the European VAT Directives, Vol. 1*, IBFD, 2014, pag. 300 e ss.

nazionali di applicazione dell'imposta, i concetti di neutralità legale, competitiva ed economica.

In tale suddivisione, per neutralità legale si è inteso il carattere legale e strutturale dell'imposta, consistente nell'applicazione di una determinata percentuale di imposta sul prezzo di vendita che risulta identica per prodotti identici²³, indifferentemente dal livello di integrazione verticale ed orizzontale intrapreso dagli operatori economici che intervengono nel processo di produzione e distribuzione. In quest'ottica, l'imposta neutrale dal punto di vista legale, assume la stessa qualifica dal punto di vista competitivo qualora non determini una distorsione competitiva tra operatori diversi²⁴. Diversamente l'imposta risulta neutrale dal punto di vista economico se non interferisce con la ripartizione dei mezzi di produzione tra gli operatori interessati dall'imposta. Le scelte economiche delle imprese in merito all'allocazione dei fattori produttivi, agli approvvigionamenti e agli investimenti non dovrebbero risultare influenzate da una imposta economicamente neutrale²⁵.

Il livello esterno della neutralità, invece, riguarda esclusivamente gli aspetti internazionali nell'applicazione dell'imposta e da questo punto di vista l'OECD nelle recenti linee guida in tema di IVA²⁶ ha definito appositi criteri per la definizione della neutralità a livello internazionale ed in particolare:

²³ B. TERRA, J. KAJUS., *op. cit.* “ *in order to be considered legally neutral , a turnover tax has to be measurable so the tax burden can be distributed as intended, This can only be realized if the tax consist of a previously determined percentage of the retail price*”, pag. 301.

²⁴ Nel settimo considerando della Direttiva 2006/112/CE è previsto che “*il sistema comune di IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni ed i servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione*”.

²⁵ Cfr. A. MONDINI, *op. cit.*

²⁶ OECD, *International VAT/GST Guidelines – Global Forum VAT 17-18 april 2014* in www.oecd.org. Sul concetto di neutralità nelle suddette linee guida è stato espressamente affermato che “*the concept of tax neutrality in VAT has a number of dimensions, including the absence of discrimination in a tax environment that is unbiased and impartial*”.

- l'onere dell'imposta sul valore aggiunto non dovrebbe di per sé rimanere a carico di imprese ad eccezione dei casi in cui è espressamente previsto dalla legge;
- le imprese in situazioni simili che effettuano operazioni analoghe dovrebbero essere assoggettate a livelli simili di imposizione;
- le regole IVA dovrebbero essere predisposte in modo tale da non aver influenza primaria sulle decisioni di business;
- nel rispetto del livello di imposizione le imprese estere non dovrebbero essere avvantaggiate o svantaggiate in relazione ad imprese domestiche nella giurisdizione in cui l'imposta è dovuta o pagata;
- al fine di garantire che le imprese straniere non siano assoggettate ad una imposta non recuperabile le giurisdizioni dovrebbero poter scegliere tra diversi criteri e metodi.

Più in generale, in ambito IVA, la neutralità esterna viene perseguita attraverso le regole della territorialità dell'imposizione, che nel contesto europeo è qualificata dal criterio di tassazione nel Paese di destinazione; dal riconoscimento dei diritti allo sgravio dell'IVA sugli acquisti anche agli operatori non residenti e dal principio di parità di trattamento tra merci nazionali e straniere.

A propria volta la Corte di Giustizia Europea è più volte intervenuta a chiarire i contorni del principio di neutralità in ambito IVA offrendo differenti chiavi di lettura nell'analisi interpretativa. In particolare, in diverse sentenze, la Corte ha affermato come il principio di neutralità costituisca la traduzione, operata dal legislatore comunitario in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento²⁷ ed osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni, subiscano un trattamento

elimination of undue tax burdens and disproportionate or inappropriate compliance costs for business. Neutrality is one of the principles that helps to ensure the collection of the right amount of revenue by governments".

²⁷ Corte di Giustizia Europea, sent. 29 settembre 2009, C-174/08, *NCC Construction*.

differenziato in materia di riscossione dell'IVA²⁸. Nello stesso senso, dal punto di vista oggettivo, il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA osta a che merci di uno stesso tipo, che si trovano in concorrenza le une con le altre, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'imposta²⁹.

Tuttavia, sempre secondo la Corte mentre il principio di parità di trattamento, alla stregua degli altri principi generali del diritto comunitario, riveste rango costituzionale, il principio di neutralità fiscale necessita di un'elaborazione legislativa, la quale può essere realizzata soltanto mediante un atto di diritto comunitario derivato³⁰.

Alla parità di trattamento, la Corte ha affiancato ulteriori interpretazioni applicative del principio di neutralità tra i quali il divieto di doppia imposizione dell'imposta³¹, la necessità di concedere la rettifica di ogni imposta indebitamente fatturata³², la necessità di concedere il rimborso nell'ambito di applicazione dell'IVA³³ e l'assoluta rilevanza dell'addebito obbligatorio dell'imposta e del principio di detrazione nell'effettiva qualificazione della neutralità³⁴.

²⁸ Corte di Giustizia Europea, sent. 10 settembre 2002, C-141-00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*, sent. 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer II*.

²⁹ Corte di Giustizia Europea, sent. 8 maggio 2003, C-384-01, *Commissione delle Comunità europee / Repubblica francese*, sent. 6 maggio 2010, C-94/09, *Commissione delle Comunità europee / Repubblica Francese*; sentenza 3 maggio 2001, causa C-481/98, *Commissione delle Comunità europee / Repubblica Francese* in particolare al punto 22 della suddetta sentenza è affermato che “il principio di neutralità fiscale ingloba anche gli altri due principi fatti valere dalla Commissione, e cioè quelli dell'uniformità dell'IVA e dell'eliminazione delle distorsioni della concorrenza”.

³⁰ Corte di Giustizia Europea, sent. 29 settembre 2009, C-174/08 già richiamata.

³¹ Corte di Giustizia Europea, sent. 25 giugno 1997, C-45/95, *Commissione delle Comunità Europee / Repubblica Italiana*; sent. 11 settembre 2003, C-155/01, *Cookies World*.

³² Corte di Giustizia Europea, sent. 6 novembre 2003, C-78/02 – C-80/02, *Karageorgou a.o.*

³³ Corte di Giustizia Europea, sent. 10 novembre 2011, C-259/10, C-260/10, *The Rank group*.

³⁴ Nel 30° considerando della Direttiva 2006/112/CE è affermato che “per preservare la neutralità dell'imposta, le aliquote applicate dagli Stati Membri dovrebbero consentire, di norma, la detrazione dell'imposta applicata allo stadio precedente”.

Proprio quest'ultimo aspetto appare di assoluto rilievo nella prospettiva del presente progetto di ricerca. Abbiamo già detto come l'articolo 2 della Prima direttiva IVA offriva una efficace indicazione dei caratteri essenziali dell'imposta delineando il modello applicativo informato al principio di neutralità. Nella Direttiva 2006/112/CE vigente, tali indicazioni sono state totalmente riprese nel secondo comma dell'articolo 1 con riferimento all'oggetto ed all'ambito di applicazione dell'imposta, delineando i caratteri di un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni ed i servizi a prescindere dal numero di operazioni intervenute nel processo di produzione e distribuzione antecedente alla fase di imposizione. La neutralità, da questo punto di vista, viene raggiunta attraverso l'addebito obbligatorio dell'imposta e l'istituto della detrazione in quanto "a ciascuna operazione, l'IVA calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo".

La detrazione nel modello impositivo dell'IVA rappresenta, quindi, la garanzia della neutralità ed ha suscitato delle difficoltà per gli Stati membri che hanno dovuto conciliare una finalità economica, come quella della neutralità dell'imposizione sul consumo con ricostruzioni giuridiche nazionali delle dinamiche applicative coerenti con le proprie tradizioni³⁵. Nel meccanismo applicativo dell'imposta è proprio la detrazione, accompagnata al profilo dell'addebito obbligatorio tradotto in Italia con l'istituto della rivalsa ad assumere carattere qualificante per l'interpretazione del modello e la qualificazione e rilevanza degli obblighi strumentali.

1.3 L'esigibilità dell'imposta e le differenze concettuali tra esigibilità e fatto generatore

³⁵ A. DI PIETRO , *op. cit.*

L'articolo 62 della Direttiva 2006/112/CE afferma che per fatto generatore dell'imposta deve intendersi "il fatto per il quale si realizzano le condizioni necessarie per l'esigibilità dell'imposta" mentre per esigibilità "il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito".

I principi del fatto generatore e dell'esigibilità dell'imposta, che sono stati introdotti per la prima volta nella Sesta Direttiva³⁶, sono assolutamente rilevanti per l'analisi del modello impositivo in quanto evidenziano "temporalmente" il momento dal quale una determinata operazione assume rilevanza ai fini dell'imposta. Fino a quando non si manifesta la suddetta rilevanza, l'operazione vive in una sorta di limbo e non produce alcun effetto ai fini dell'applicazione dell'imposta e quindi sia per l'individuazione della decorrenza dell'obbligo della fatturazione, annotazione e liquidazione del tributo; sia sotto un profilo più specifico nella determinazione della natura dell'operazione e dei suoi elementi strutturali³⁷. In termini generali si può affermare che il fatto generatore individua il presupposto dell'imposta mentre l'esigibilità, al contrario, incide sull'esercizio del diritto alla detrazione e sull'obbligo di pagamento e

³⁶ In tal senso nella Seconda Direttiva del 1967 si faceva riferimento esclusivamente al concetto del fatto generatore dell'imposta. Nell'articolo 5, quinto comma, della Seconda Direttiva del 1967 con riferimento alle cessioni di beni era previsto che "*il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuata la cessione. Tuttavia, nelle cessioni che danno luogo a versamento di acconti anteriormente alla cessione stessa, può essere previsto che il fatto generatore si verifichi al momento del rilascio della fattura o al più tardi al momento dell'incasso dell'acconto; e cioè limitatamente all'importo fatturato od incassato*". Nell'articolo 6, quarto comma, della Direttiva con riferimento alle prestazioni di servizi si prevedeva che "*il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento in cui viene effettuato il servizio. Tuttavia, nelle prestazioni di servizi di durata indeterminata o che superano un certo periodo di tempo o che danno luogo a versamento di acconti, può essere previsto che il fatto generatore si verifichi al momento del rilascio della fattura o al più tardi al momento dell'incasso dell'acconto; e cioè limitatamente all'importo fatturato od incassato*".

³⁷ P. CENTORE, *IVA Europea – Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, IPSOA, 2012, pag. 259.

costringe gli operatori ad espletare tutti gli adempimenti formali su cui si fonda il funzionamento dell'imposta³⁸.

Su questo aspetto, la Direttiva 2006/112/CE (articolo 63) afferma che il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diviene esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazioni di servizi evidenziando come il momento di effettuazione delle operazioni rivesta valenza fondamentale in quanto prima di esso non esiste alcuna operazione IVA e tutta l'attività anteriore rimane fiscalmente irrilevante, qualora esso, poi, non si verifichi³⁹.

Nella Direttiva comunitaria non si riscontrano specifici criteri per l'identificazione del momento effettivo dal quale una operazione è da considerarsi effettuata⁴⁰ pur restando inteso che è da tale momento che sorgono i doveri sostanziali e procedurali collegati all'operazione,

³⁸ In tal senso V. LIPRINO, *Acconti, pagamenti anticipati ed esigibilità dell'IVA*, in "Rass. Trib.", 2007, pag. 268 e ss.

³⁹ R.LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1992, pag. 302.

⁴⁰ Nella normativa italiana l'articolo 6 del D.P.R. 633/1972 prevede al primo, secondo e terzo comma delle regole specifiche per l'identificazione del momento in cui un'operazione deve considerarsi effettuata in particolare viene previsto che "le cessioni di beni si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili. Tuttavia le cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente, tranne quelle indicate ai nn. 1) e 2) dell'art. 2, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque, se riguardano beni mobili, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione. In deroga al precedente comma l'operazione si considera effettuata; a) per le 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; b) per i passaggi dal committente al commissionario, di cui al n. 3) dell'art. 2, all'atto della vendita dei beni da parte del commissionario; c) per la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore e ad altre finalità estranee all'esercizio dell'impresa, di cui al n. 5) dell'art. 2, all'atto del prelievo dei beni; d) per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione; d-bis) per le assegnazioni in proprietà di case di abitazione fatte ai soci da cooperative edilizie a proprietà divisa, alla data del rogito notarile. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. Quelle indicate nell'articolo 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 quello in cui sono rese".

inerenti al meccanismo di applicazione dell’IVA e l’operazione stessa viene fissata nel tempo anche ai fini della disciplina applicabile⁴¹. Degli specifici criteri sono previsti esclusivamente nell’ambito delle operazioni continuative ed in quelle che comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi come previsto nell’articolo 64⁴² della Direttiva 2006/112/CE modificato dalla Direttiva 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010 recante norme in materia di fatturazione.

In particolare la Direttiva 2010/45/UE è stata introdotta al fine di migliorare il funzionamento del mercato interno ed ha introdotto il concetto di fatturazione elettronica ed apportato alcune rilevanti modifiche alle norme relative all’esigibilità dell’IVA dovuta sulle cessioni intracomunitarie di beni e sugli acquisti intracomunitari ed in generale sulle modalità di fatturazione⁴³ specificando in modo chiaro lo Stato Membro le cui norme di fatturazione si applicano ed imponendo un termine armonizzato di

⁴¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, CEDAM, 2010, pag. 774.

⁴² Nell’articolo 64 della Direttiva 2006/112/CE è ora previsto che “*se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene di cui all’articolo 14, paragrafo 2, lettera b), e le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti pagamenti. Le cessioni continuative di beni su un periodo superiore ad un mese di calendario, spediti o trasportati in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni inizia e ceduti in esenzione IVA o trasferiti in esenzione IVA in un altro Stato membro da un soggetto passivo ai fini della sua attività, conformemente alle condizioni fissate all’articolo 138, si considerano effettuate alla scadenza di ogni mese di calendario fintanto che non si ponga fine alla cessione. Le prestazioni di servizi per le quali l’IVA è dovuta dal destinatario dei servizi in conformità all’articolo 196, effettuate in modo continuativo nell’arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti nel medesimo periodo, si considerano effettuate alla scadenza di ogni anno civile, fintanto che non si ponga fine alla prestazione dei servizi. Gli Stati membri possono stabilire che, in taluni casi, diversi da quelli di cui al primo e al secondo comma, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell’arco di un periodo di tempo si considerino effettuate almeno alla scadenza di un termine di un anno*”.

⁴³ Con riferimento al termine di emissione delle fatture è stato modificato l’articolo 222 della Direttiva 2006/112/CE ove è stato previsto, in linea generale, che per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali l’imposta è dovuta dal destinatario la fattura è emessa entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell’imposta. Diversamente per tutte le altre cessioni di beni o prestazioni di servizi è rimasta la possibilità per gli Stati Membri di imporre ai soggetti passivi dei termini per l’emissione delle fatture.

emissione delle fatture per quanto riguarda talune cessioni / prestazioni transfrontaliere.

Con riferimento all'esigibilità, è stato modificato l'articolo 66 della Direttiva 2006/112/CE ove è previsto che in deroga alle disposizioni ordinarie che prevedono l'esigibilità dell'imposta nel momento in cui si verifica il fatto generatore e quindi nel momento in cui l'operazione è effettuata, gli Stati membri possono stabilire che l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti: a) non oltre il momento di emissione della fattura; b) non oltre il momento di incasso del prezzo; e novità introdotta dalla Direttiva 2010/45/UE c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un termine determinato non posteriore alla data di scadenza del termine di emissione delle fatture imposto dagli Stati membri a norma dell'articolo 222, secondo comma o, qualora lo Stato membro non abbia imposto tale data di scadenza, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta.

Sulla base di tale ultima disposizione, sia l'Italia che la Francia, hanno introdotto nei propri ordinamenti delle deroghe al momento di rilevanza della esigibilità dell'imposta per le prestazioni di servizi.

In particolare in Francia l'articolo 269 del code général des impôts⁴⁴ ha previsto che il fatto generatore dell'imposta si verifica, per i beni, al momento della consegna e per i servizi a quello di ultimazione della

⁴⁴ Le principali fonti del diritto tributario francese consistono nelle disposizioni emanate dal Parlamento con le leggi finanziarie annuali ed i regolamenti del governo (cioè il potere esecutivo) finalizzati ad attuare le suddette leggi finanziarie. Tali disposizioni normative e regolamentari sono codificate nei codici tributari, cioè il Codice Generale delle Imposte (Code Général des Impôts, CGI) e le sue quattro appendici (Annexes) riguardanti le norme in materia di valutazione e di calcolo delle imposte e il Codice del processo tributario (Livre des Procédures fiscales, LPF) riguardante le norme in materia di recupero dei tributi, accertamento fiscale e contenzioso tributario. Inoltre, l'amministrazione centrale tributaria procede all'emanazione di direttive (ad es. circolari amministrative, istruzioni, risposte ministeriali) dirette alle autorità competenti (dottrina amministrativa). Le direttive sono vincolanti per le autorità fiscali, a determinate condizioni (art. L 80 A LPF), ma non sono vincolanti per il contribuente e possono essere impugnate dinanzi ai giudici.

prestazione prevedendo per questi ultimi la rilevanza dell'esigibilità al momento dell'incasso del prezzo⁴⁵. Diversamente in Italia (art. 6 del D.P.R. n. 633/1972) tale deroga è stata utilizzata in modo differente e sostanzialmente incoerente con il dettato della direttiva comunitaria, prevedendo che il pagamento del corrispettivo non determina la mera esigibilità dell'IVA relativa all'operazione effettuata ma l'effettuazione complessiva del servizio lasciando intendere la concretizzazione del fatto generatore dell'imposta invece che dell'esigibilità. In tal senso nell'art. 6 del D.P.R. 633/1972 (titolato "momento di effettuazione delle operazioni") si è previsto che le prestazioni di servizi si considerano "effettuate" all'atto del pagamento del corrispettivo che non incidono sulla esigibilità dell'imposta ma addirittura sullo stesso fatto generatore (effettuazione dell'operazione secondo la dizione italiana)⁴⁶.

La normativa Italiana, peraltro, seppur ritenuta coerente con la disciplina comunitaria dalla Corte di Giustizia con riferimento alla possibilità di utilizzare la deroga per un'intera categoria di operazioni quali le prestazioni di servizi⁴⁷, evidenzia delle distorsioni anche con riferimento all'attuazione dell'articolo 65 della Direttiva 2006/112/CE che prevede che in caso di pagamento di acconti anteriori alle cessioni di beni o alla prestazioni di servizi l'imposta diviene esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato.

⁴⁵ Nell'articolo 269 del code général des impôts si parla espressamente per l'esigibilità del servizio di "*l'encaissement des acomptes, du prix, de la remuneration*".

⁴⁶ M.C. FREGNI, *Il momento impositivo*, in "Giurisprudenza sistematica di diritto tributario", a cura di F. Tesauero, UTET, 1994. Sul punto R. CORDEIRO GUERRA *Fatto generatore esigibilità dell'IVA ed incasso del prezzo secondo la Corte di Giustizia: spunti per una revisione della disciplina italiana*, in "Riv. Dir. Trib.", 1996, pag. 454 che evidenzia come anche la normativa francese ricollegli l'esigibilità dell'IVA relativa alle prestazioni di servizi al "*de l'encaissement du prix*", tuttavia, a differenza della normativa italiana che non effettua distinzioni tra i concetti di fatto generatore e di esigibilità la normativa francese non confonde i due concetti e, conformemente alla direttiva, fa chiaramente riferimento alla esigibilità dell'imposta per prevedere lo spostamento di quest'ultima al momento del pagamento".

⁴⁷ Corte di Giustizia, sent. 26 ottobre 1995, C-144/94, *Italittica*. Per un commento alla sentenza si rinvia a R. CORDEIRO GUERRA, *op.cit.*

Tale disciplina è stata interpretata dalla Corte di Giustizia nel senso che l'anticipazione dell'esigibilità al momento del pagamento del corrispettivo costituisce una deroga che va interpretata in senso restrittivo e che l'imposta può diventare esigibile nello stesso tempo o dopo l'avverarsi del fatto generatore, ma salvo disposizione contraria, non prima di questo. A tale conferma l'articolo 65 della Direttiva 2006/112/CE deve essere applicato con alcune precauzioni ed in particolare presuppone che affinché l'imposta possa diventare esigibile al momento del pagamento del corrispettivo occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti nel momento del versamento dell'acconto⁴⁸.

In Italia tale problematica riveste rilevanza anche in considerazione del fatto che con l'anticipato pagamento e/o l'emissione anticipata della fattura la disposizione normativa fa nascere il fatto generatore dell'imposta (l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato o pagato) invece che la mera esigibilità evidenziando una prima situazione nella quale la valenza formale "assorbe" l'aspetto sostanziale e determina una fattispecie impositiva non giustificata da una sottostante cessione di beni o prestazione di servizi⁴⁹.

Secondo autorevole dottrina⁵⁰ la disposizione dell'articolo 6 del D.P.R. 633/1972 è derivata dall'ordinamento della previgente IGE (Imposta generale sulle entrate - imposta cumulativa a cascata sostituita dall'IVA) "nella quale la fattura era un documento da emettere entro il termine di

⁴⁸ Corte di Giustizia, sent. 21 febbraio 2006, C-419/02, *BUPA Hospitals*, sent. 19 dicembre 2012, C-549/11, *Orfey Bulgarua EOOD*; sent. 13 marzo 2014, C-107/13, *FIRIN OOD* con commento di G. ANTONINI, I. PELLECCCHIA, *Iva su acconti in forza di contratto preliminare di vendita: dubbi sulla compatibilità con la normativa UE*, in "Corr. Trib.", 2014, pag. 2120.

⁴⁹ Il tema è in parte connesso anche con quanto previsto dall'art. 21, settimo comma della disposizione nazionale (D.P.R. 633/1972) emanata in attuazione dell'articolo 203 della Direttiva comunitaria ed oggetto di analisi nel successivo paragrafo 2.1.

⁵⁰ F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in "Boll. Trib.", 1973, pag. 1176.

cinque giorni dalla spedizione o consegna o pagamento di un bene ma al tempo stesso era un documento da assoggettare ad imposta. In questo contesto era naturale che nell'ipotesi di anticipata emissione della fattura rispetto alla spedizione, consegna o pagamento del bene, dovesse automaticamente nascere l'obbligo di pagamento dell'imposta, poiché era la fattura il documento ad assoggettare all'imposta stessa". Per tali ragioni nell'articolo 6 del D.P.R. 633/1972 il Legislatore nazionale ha configurato l'effettuazione dell'operazione in ipotesi di anticipata fattura o versamento di acconto differenziandosi da quanto previsto dalla Direttiva comunitaria (riferimento alla sola esigibilità) e dalle legislazioni degli altri Stati membri quali quella francese (come soprariportato), inglese e spagnola.

In particolare in Inghilterra l'articolo 6 (time of supply) della Value Added Tax Act del 1994 ha introdotto una disposizione che ricalca fedelmente la disciplina comunitaria e prevede che in caso di anticipata fatturazione o di pagamento degli acconti si realizza l'esigibilità dell'imposta al momento in cui la fattura è inviata o il pagamento ricevuto, relativamente all'importo pagato o fatturato ma non il fatto generatore. Nello stesso senso in Spagna l'articolo 75 della Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido prevede che l'imposta diviene esigibile nel momento in cui si verifica il fatto generatore, indipendentemente dal pagamento, introducendo un'accezione a tale regola esclusivamente per il pagamento di acconti nel quel caso l'imposta diviene esigibile al momento del pagamento degli stessi (nessuna deroga è prevista in caso di anticipata fatturazione)⁵¹.

Tali considerazioni, pertanto, evidenziano alcune incongruenze della disciplina italiana in tema di esigibilità e fatto generatore e confermano l'assoluta rilevanza di tali principi nell'ottica del meccanismo applicativo dell'imposta. Nel caso dell'anticipata fatturazione o dell'acconto la

⁵¹ Sia nella legislazione inglese che in quella spagnola le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della esecuzione della prestazione.

normativa nazionale non fornisce una soluzione operativa per evitare la sussistenza di una fattispecie impositiva meramente “cartolare”. E’ la giurisprudenza comunitaria e nazionale ad evidenziare che in tali casi è richiesta comunque la sussistenza e la conoscenza del fatto generatore al fine di non qualificare una operazione inesistente dal punto di vista oggettivo⁵².

In particolare, la corretta individuazione del fatto generatore appare assolutamente rilevante in quanto ai sensi dell’articolo 93 della Direttiva 2006/112/CE l’aliquota applicabile alle operazioni economiche è quella in vigore al momento in cui si verifica il fatto generatore dell’imposta mentre la detraibilità dipende dal momento in cui l’imposta diviene esigibile⁵³ considerando che l’articolo 167 della Direttiva 2006/112/CE afferma che il diritto a detrazione sorge quando l’imposta detraibile diviene esigibile.

In conclusione dall’analisi complessiva della disciplina comunitaria emerge un modello impositivo in cui l’esigibilità dell’imposta e quindi la nascita dell’obbligazione verso l’Erario appare strettamente connessa all’effettuazione dell’operazione e sussiste a prescindere dal pagamento del corrispettivo della operazione imponibile in coerenza con la stessa disposizione dell’articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE che non prevede l’automatica riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento del prezzo dopo il momento in cui si effettua l’operazione ma lascia la possibilità agli Stati Membri di derogare a tale regola.

⁵² In Italia peraltro è previsto uno specifico reato indicato nell’articolo 8 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 (nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto a norma dell’articolo 9 della L. 25 giugno 1999, n. 205) in cui si prevede che “è punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque, al fine di consentire a terzi l’evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti. Ai fini dell’applicazione della disposizione prevista dal comma 1, l’emissione o il rilascio di più fatture o documenti per operazioni inesistenti nel corso del medesimo periodo di imposta si considera come un solo reato”.

⁵³ V. LIPRINO, *op. cit.*

Come diretta conseguenza di tale impostazione il meccanismo della detrazione risulta esercitabile, ordinariamente e non in un regime di “contabilità di cassa”⁵⁴, a prescindere dal pagamento del corrispettivo nel momento di effettuazione dell’operazione a conferma dell’assoluta rilevanza della corretta individuazione del fatto generatore dell’imposta e della fattura che rappresenta il mezzo sostanziale per operare l’addebito dell’imposta che l’istituto della detrazione intende successivamente neutralizzare nell’ambito del complessivo meccanismo applicativo dell’imposta.

1.4. L’addebito dell’imposta e la peculiarità del meccanismo di rivalsa nel sistema nazionale italiano

⁵⁴ La Direttiva del Consiglio dell’Unione europea del 13 luglio 2010, n. 2010/45/UE, ha introdotto nella Direttiva 2006/112/CE l’articolo 167-bis in cui è stata prevista la possibilità per gli Stati membri di introdurre un regime di contabilità ai fini IVA di cassa per le imprese con un fatturato annuo inferiore ad una determinata soglia. In particolare l’articolo 167-bis della Direttiva Iva afferma che “*gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l’IVA diventa esigibile solamente a norma dell’articolo 66, lettera b), sia posposto fino al pagamento dell’IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo. Gli Stati membri che applicano il regime opzionale di cui al primo comma fissano, per i soggetti passivi che optano per tale regime nel loro territorio, una soglia basata sul fatturato annuo del soggetto passivo calcolato a norma dell’articolo 288. Tale soglia non può essere superiore a 500.000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Gli Stati membri possono, previa consultazione del comitato IVA, applicare una soglia fino a 2.000.000 di EUR o al controvalore in moneta nazionale. Tuttavia tale consultazione del comitato IVA non è necessaria per gli Stati membri che al 31 dicembre 2012 abbiano applicato una soglia superiore a 500.000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito alle misure legislative nazionali adottate in applicazione del primo comma*”. In Italia in applicazione di tale facoltà opzionale è stata introdotto un regime di contabilità di cassa per le cessioni di beni e prestazioni di servizi con volume di affari non superiore a 2 milioni di euro da parte dell’art. 32-bis del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. Tale disposizione, ha introdotto, a decorrere dal 1° dicembre 2012, nell’ordinamento italiano un regime di contabilità di IVA per cassa “comunitario” in quanto operante sia dal lato dell’esigibilità dell’imposta (art. 66 della Direttiva) che da quello della detraibilità a favore dei soggetti che optano per tale regime (art. 167-bis della Direttiva). In applicazione del nuovo regime, quindi, l’imposta sul valore aggiunto diviene esigibile e per gli stessi soggetti, diviene detraibile al momento del pagamento dei relativi corrispettivi. Questa impostazione, che qualifica il nuovo regime IVA come effettivo sistema di liquidazione secondo la contabilità di cassa, rappresenta la principale differenza con il vecchio regime introdotto in Italia dall’art. 7 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 che per l’appunto concedeva esclusivamente la possibilità per alcuni soggetti di pagare l’Iva su determinate operazioni al momento dell’effettiva riscossione del corrispettivo.

L'art. 1 della Direttiva 2006/112/CE afferma espressamente che il principio del sistema comune dell'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta proporzionale al prezzo della cessione del bene o prestazione del servizio prevedendo nei fatti la traslazione in avanti dell'onere fiscale a carico del cessionario o committente.

Nel meccanismo applicativo dell'imposta l'obbligo di addebito da parte dell'operatore economico è insito nella natura del modello impositivo e della qualificazione dell'IVA quale imposta sui consumi.

Tale caratteristica si riflette anche nell'articolo 226 della Direttiva citata che prescrive la separata indicazione in fattura dell'imponibile rispetto al prezzo⁵⁵. Nelle operazioni di cessione di beni e nelle prestazioni di servizi la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo⁵⁶.

In tal senso, lo scopo principale dell'imposta, quale imposta sul consumo, è di gravare unicamente sul consumatore finale e per tale ragione, come affermato dalla Corte di Giustizia, la base imponibile dell'IVA che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore⁵⁷.

In tale impostazione, gli operatori economici intervengono nel processo di produzione e di distribuzione precedente alla fase di imposizione finale e

⁵⁵ Sul punto si rinvia a L.SALVINI, *Commento sub art. 19 DPR 633/72*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo 4 - IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011.

⁵⁶ In tal senso dispone l'art. 73 della Direttiva 2006/112/CE che nella definizione della base imponibile per i servizi esclude espressamente quelli indicati dagli articoli dal 74 al 77. All'articolo 78 della Direttiva 2006/112/CE viene inoltre previsto che nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti: *a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA; b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione.*

⁵⁷ Corte di Giustizia, sent. 24 ottobre 1996, C-317/94, *Elida Gibbs*.

sono tenuti a riscuotere, in ciascuna fase di questo processo, l'imposta per conto dell'amministrazione fiscale, alla quale la restituiscono.

Ad ogni passaggio, l'IVA è dovuta all'Erario solo previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei vari elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi ed il sistema delle detrazioni è congegnato in maniera tale che solo i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dall'IVA di cui sono debitori, l'imposta cui le merci sono già state assoggettate a monte⁵⁸.

Il punto centrale dell'addebito, nel meccanismo applicativo dell'imposta, quindi, è da rinvenirsi proprio in relazione al correlato istituto della detrazione in quanto, nell'ottica del raggiungimento conclusivo della neutralità, i due principi risultano strettamente correlati e consequenziali. A tale conferma l'articolo 168, primo comma, lett. a) della Direttiva 2006/112/CE afferma che è detraibile – nella misura ed alle condizioni di cui si discuterà nei paragrafi successivi – l'imposta dovuta od assolta nello Stato Membro⁵⁹.

Per imposta dovuta deve intendersi la sussistenza di un debito tributario esigibile e presuppone che il soggetto passivo abbia l'obbligo al versamento dell'importo dell'IVA che intende detrarre in quanto imposta a monte, diversamente, per imposta assolta deve intendersi l'IVA già pagata, sia in relazione agli acquisti che comportano un suo obbligo di assolvimento

⁵⁸ Corte di Giustizia, sent. 5 maggio 1982, C-15/81, *Gaston Shul*.

⁵⁹ Nell'articolo 168 della Direttiva 112/2006/CE viene inoltre che previsto che è detraibile: - l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente a quanto previsto agli articoli 18, lett. a) e 27; - l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'art. 2, paragrafo 1, lett. b) punto i); - l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli artt. 21 e 22; - l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato Membro.

diretto dell'imposta nei confronti dell'Erario⁶⁰, sia quella corrisposta al cedente o prestatore.

Per tali ragioni, l'addebito di imposta, inteso come la definizione sintetica dei criteri legali di ripartizione dell'IVA tra i partecipanti allo scambio, appare come un momento logico anteriore alla detrazione, considerando quest'ultima come lo strumento per detassare gli scambi collocati nel ciclo produttivo e distributivo. La suddetta ripartizione, peraltro, diviene un'esigenza logica poiché attraverso l'addebito si verifica la situazione di debito da parte del soggetto passivo che proprio la detrazione deve poi neutralizzare. In altri termini, l'addebito risponde ad una esigenza di ripartire gli adempimenti tra i soggetti coinvolti nello scambio e non implica ancora la detrazione, mentre la detrazione ed il rimborso delle eccedenze a credito postulano l'addebito⁶¹.

Appare evidente, in definitiva, come l'addebito risulti centrale nel meccanismo applicativo dell'imposta seppur la Direttiva 2006/112/CE non affronti direttamente il tema e non dedichi una esplicita disposizione alle modalità di addebito dell'imposta da parte del soggetto cedente (o prestatore) nei confronti del cliente (o committente).

Un riferimento indiretto all'addebito è rinvenibile esclusivamente nelle disposizioni relative alla fatturazione in cui è affermato che la fattura deve evidenziare distintamente il prezzo al netto dell'imposta e l'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, confermando, nei fatti, il nesso logico esistente tra la fatturazione di ciascuna operazione imponibile e

⁶⁰ Il riferimento è in particolare all'IVA sull'importazione, all'IVA dovuta nei regimi di inversione contabile e l'IVA sugli acquisti intracomunitari.

⁶¹ In tal senso, seppur facendo espresso riferimento all'istituto italiano della rivalsa, si esprime R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto (iva)* in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI, pag. 2.

l'addebito dell'imposta in modo separato rispetto al corrispettivo⁶² e la necessità di addebitare l'imposta per ogni operazione effettuata.

Con l'effettuazione dell'operazione imponibile e l'emissione della fattura⁶³, infatti, il soggetto cedente dà inizio al meccanismo applicativo dell'imposta ed effettua l'addebito (in Italia la rivalsa) dell'imposta a carico del cessionario. Nello stesso momento nasce l'obbligazione tributaria a carico del soggetto cedente che non viene in alcun modo modificata dall'obbligo di addebito e dall'eventuale inadempimento del soggetto cessionario o committente⁶⁴. In tal senso, il soggetto cedente rimane obbligato nei confronti dell'Erario per il versamento (dopo aver determinato l'IVA dovuta per masse) dell'IVA addebitata per effetto dell'operazione.

Diversamente nell'ordinamento nazionale italiano il meccanismo dell'addebito è stato direttamente regolamentato con l'introduzione di un istituto giuridico peculiare denominato rivalsa⁶⁵ previsto nell'articolo 18 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633⁶⁶ che rappresenta la disposizione di riferimento nella legislazione nazionale⁶⁷.

⁶² A. COMELLI, *op. cit.*, pag. 651.

⁶³ Nel capitolo successivo verranno analizzate anche le eccezioni alla fatturazione e le eventuali misure di semplificazione previste dalla Direttiva 2006/112/CE.

⁶⁴ Nell'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE è prevista la possibilità - non del tutto recepita in Italia - di emettere delle note di variazione in caso di inadempimento del cessionario. Sul tema si rinvia al capitolo quarto del presente lavoro.

⁶⁵ A conferma del fatto che l'istituto della rivalsa rappresenti un "unicum" dell'ordinamento nazionale italiano e non sia previsto nelle Direttive comunitarie si rinvia a F. BOSELLO, *L'attuazione delle Direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in "Riv. Dir. Trib.", 1997, pag. 705; A. DI PIETRO, *op. cit.*; L. SALVINI, *Commento sub art. 19 DPR 633/72*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo 4 - IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011, pag. 197; G. D'ANGELO, *Addebito dell'imposta e determinazione della base imponibile nell'accertamento IVA*, in "Rass. Trib.", n. 2/2014, pag. 375. Parla invece generalmente di obbligo di rivalsa sancito legislativamente nelle imposte sul valore aggiunto di tipo CEE, senza valorizzare la suddetta differenza, PERRONE CAPANO; *op. cit.*, pag. 443.

⁶⁶ In Italia con la legge delega sulla riforma tributaria del 9 ottobre 1971, n. 825 integrata dalla Legge 6 dicembre 1971, n. 1036 ed in particolare all'articolo 5, sulla base dei criteri delineati nella Prima e Seconda Direttiva, sono stati introdotti i principi direttivi per l'istituzione dell'imposta sul valore aggiunto. In relazione alla suddetta delega è stato emanato il decreto presidenziale 26 ottobre 1972, n. 633 contenente le norme che

Nell'ordinamento italiano, la rivalsa può essere definita, riprendendo una definizione offerta da autorevole dottrina⁶⁸, l'istituto che, regolando rapporti tra soggetti privati, consente la traslazione palese dell'onere del tributo. E' prevista dalla Legge quando il soggetto titolare dell'obbligo del pagamento del tributo all'Erario (soggetto attivo della rivalsa) è diverso dal soggetto che ne pone in essere il presupposto⁶⁹ in senso giuridico o anche solo

concernono l'applicazione dell'imposta. Nel corso degli anni il suddetto D.P.R. 633/1972 – tuttora vigente – è stato oggetto di numerose modifiche (per una analisi completa si rinvia a G.MANDO', D.MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, 2011, 4) tra cui si segnalano le integrazioni apportate dalla Legge 13 novembre 1978, n. 765 con il quale il Governo è stato delegato ad armonizzare il D.P.R. 633/1972 alla Sesta Direttiva 77/388/CEE ed il D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24 e D.P.R. 31 marzo 1979, n. 24 con il quale sono state introdotte numerose modifiche alla disciplina previgente anche per attuare il detto raccordo alle Direttive comunitarie. Di assoluta rilevanza, peraltro, per l'applicazione dell'imposta nell'ordinamento italiano sono state le disposizioni introdotte nel D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 con cui sono state introdotte rilevanti modificazioni, con decorrenza dal 1° gennaio 1993, al fine di armonizzare la disciplina dell'IVA con le direttiva CEE (in particolare con la Direttiva 92/1977 del 18 ottobre 1992). Sul tema della detrazioni, invece, il D.P.R. 633/1972 è stato interessato da una revisione complessiva del sistema con la legge delega 23 dicembre 1996, n. 662 attuata con il D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 313 (sul tema si rinvia a L. SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in "Riv. Dir. Trib.", 1998, pag. 136 e ss.; D. STEVENATO *La detrazione IVA a seguito del D.Lgs. 331/1997*, in AA.VV. *Commento alle deleghe fiscali*, a cura di Miccinesi, Padova, 1998). Infine si segnalano le rilevanti modifiche apportate con il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 in attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE che modificano la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi, il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro, nonché il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie.

⁶⁷ Nel primo comma dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972 è previsto che "il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazioni di servizi deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente".

⁶⁸ L. SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)* in "Rass. Trib.", 1996, pag. 278. Si segnala che sul punto è stata evidenziata anche la differenza concettuale tra la rivalsa e la traslazione di imposta. In particolare A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario*, MILANO, 1975, pag. 184 ha affermato che "la rivalsa non deve essere in alcun modo confusa con la traslazione dell'imposta. Quest'ultima infatti è un fenomeno economico che si verifica quando chi ha pagato una imposta – contribuente percosso – riesce, mediante l'aumento del prezzo di un bene o servizio, a trasferire in tutto o in parte su altri (contribuente inciso) l'onere dell'imposta; la rivalsa è un istituto giuridico per effetto del quale chi ha pagato l'imposta (contribuente di diritto) ha diritto di chiederne il rimborso di un altro soggetto". Sul tema della traslazione delle imposte si rinvia al completo saggio di M. ALLENA, *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Giuffrè, 2005.

⁶⁹ A tali fini per presupposto dell'imposta si intende quell'atto o la circostanza di fatto al verificarsi dei quali il tributo è dovuto; esso viene indicato anche come «fatto imponibile», «oggetto dell'imposta» o «fatto generatore» e determina l'an debeat del tributo. Sul punto

economico (soggetto passivo della rivalsa). La sua funzione, quindi, è quella di consentire al primo, di porre a carico del secondo, l'ammontare del tributo medesimo.

La peculiarità dell'istituto della rivalsa è che l'importo addebitato dal cedente al cessionario, in termini di IVA, acquisisce una propria autonomia giuridica rispetto al corrispettivo complessivo dell'operazione imponibile, il che è reso evidente anche dalla sussistenza, nella legislazione italiana, di una disposizione specifica che attribuisce un privilegio speciale sui beni mobili ed immobili (del debitore) a favore del creditore in caso di inadempimento del primo nei confronti del secondo⁷⁰.

Da questo punto di vista, nell'ordinamento italiano la rivalsa può essere valutata sotto due differenti prospettive. Dal punto di vista del soggetto cedente o prestatore del servizio, la rivalsa costituisce l'oggetto di un diritto soggettivo di credito ad esso attribuito; dal lato del soggetto cessionario o committente, invece, la rivalsa si indentifica con la situazione doverosa rappresentata dall'obbligo di sottostare all'addebitamento che il soggetto passivo d'imposta effettua nei propri confronti⁷¹, ma anche dalla prospettiva del primo (il cedente del bene o prestatore del servizio) la rivalsa assume comunque una qualifica peculiare in quanto rappresenta un diritto da esercitare "obbligatoriamente" mediante l'addebito in fattura.

è stato affermato (E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, 2000, pag. 17) che “*la nozione di presupposto è ormai espressamente impiegata dalle legge tributarie, come fatto economicamente rilevante che giustifica l'applicazione di una determinata imposta. L'elemento di natura economica è l'elemento principale della definizione giuridica di una imposta: quello dal quale, per lo più, l'imposta prende nome: imposta sul reddito, sul patrimonio, di consumo, sull'incremento di valore, sul valore aggiunto, ecc., altre volte essa prende il nome da elementi di fatto che sono in qualche modo collegati con l'elemento economico, nel senso che sono l'occasione che manifesta la presenza del fatto economico*”.

⁷⁰ Il quinto comma dell'art. 18 del D.P.R. 633/1972 prevede che “*il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del Codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del Codice civile, cui tuttavia è posposto*”.

⁷¹ Cfr. F. GALLO, *op. cit.*, pag. 46.

In definitiva, sia nel modello della Sesta Direttiva che in quello della legislazione nazionale italiana, il meccanismo dell'addebito ed il correlato istituto della detrazione necessitano di un fondamentale documento rappresentato dalla fattura che svolge ruolo centrale nella definizione del modello di imposta.

Essa è strettamente necessaria per l'obbligo di addebito dell'imposta, contiene le informazioni dalle quali si desume il regime IVA applicabile, è rilevante per l'Amministrazione Finanziaria dei singoli Stati Membri al fine dello svolgimento dei diversi controlli ed infine è necessaria ai soggetti passivi per provare, se necessario, il proprio diritto alla detrazione.

1.5 L'istituto della detrazione preordinato al raggiungimento della neutralità

L'istituto della detrazione riveste fondamentale importanza nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto e la caratterizza, almeno in linea di principio, come imposta neutrale eliminando l'effetto cumulativo proprio delle imposte cumulative a cascata⁷². La finalità principale del sistema delle detrazioni è quella di esonerare interamente l'imprenditore dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche e garantire di conseguenza la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette ad IVA⁷³.

Come già ampiamente ricordato, l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale a detti beni e servizi a prescindere dal numero di operazioni effettuate; viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione; ed infine, si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi, in quanto l'imposta

⁷² Cfr. circolare dell'Associazione fra le società italiane per azioni (ASSONIME) n. 101 del 5 giugno 1973.

⁷³ Corte di Giustizia, sent. 21 settembre 1988, C-50/87, *Commissione delle Comunità Europee / Repubblica Francese*.

dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione ⁷⁴.

Nel procedimento applicativo dell'imposta "ordinario" i soggetti passivi intesi come i soggetti che esercitano in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività, sono chiamati a partecipare attivamente al procedimento applicativo dell'imposta ma non sono direttamente i soggetti "incisi" dalla tassazione. In questa ultima categoria, in linea generale, sono inclusi esclusivamente i consumatori finali che non potendo esercitare il diritto alla detrazione sostengono finanziariamente il peso dell'imposta addebitata dal venditore e versata da quest'ultimo all'Erario.

Ne consegue, che per effetto dell'addebito dell'imposta afferente la vendita e della detrazione dell'imposta afferente gli acquisti nessuna quota dell'imposta rimane normalmente a carico di coloro che partecipano al ciclo produttivo e distributivo dei beni o servizi trasferendosi, appunto, l'intero onere sui consumatori.

La Direttiva 2006/112/CE dedica tutto il titolo X all'istituto della detrazione introducendo peraltro nel primo articolo ad essa dedicato (articolo 167) il concetto di esigibilità dell'imposta ed affermando che il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diviene esigibile⁷⁵ e nella misura in cui – introducendo il concetto di inerenza nella detrazione - i beni ed i servizi

⁷⁴ Corte di Giustizia, sent. 14 febbraio 1985, C-268/83, *Rompelman*; sent. 15 gennaio 1998, C-37/95, *Belgisce*; sent. 5 ottobre 1999, -10/98, *Azienda Agricola*; sent. 9 marzo 2000, C-437/97, *EKW e Wein & Co.*; sent. 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*.

⁷⁵ Sul punto afferma B. TERRA, J. KAJUS., *op. cit.*, pag. 1193 "*this rule creates a cash flow advantage for late payers, the burden of which is in fact borne by the suppliers – for instance SMEs that may be unable to impose reasonable terms of payment on their customers but who have to pay the VAT immediately to the Treasury. While this rule is neutral for the State it is doubtful whether its effects on the supplier and the customer are consistent with the principle of neutrality*". Per tali ragioni in diversi Stati per effetto della possibilità introdotta dalla Direttiva del Consiglio dell'Unione europea del 13 luglio 2010, n. 2010/45/UE, c.d. direttiva fatturazione (2010/45/UE) hanno introdotto dei regimi di contabilità IVA di cassa ai sensi dell'articolo 167-bis della Direttiva 2006/112/CE.

acquistati sono impiegati da parte del soggetto passivo per le proprie operazioni soggette ad imposta⁷⁶.

Il diritto alla detrazione - di cui sono titolari i soggetti passivi - può essere limitato dagli Stati membri solo laddove la Direttiva lo preveda espressamente⁷⁷ e spetta anche nella misura in cui i beni e servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni indicate nell'articolo 169 della Direttiva 2006/112/CE (operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato membro che darebbero diritto a detrazione se effettuate in tale Stato; operazioni "esenti" in quanto connesse alle operazioni intracomunitarie, ovvero all'esportazione e assimilate o connesse al traffico internazionale di beni; alcune operazioni esenti ai sensi dell'art. 135 lett. da a) a f), quando il destinatario è stabilito fuori dalla Comunità o quando le stesse sono direttamente connesse a beni destinati a essere trasportati fuori dalla Comunità).

La normativa comunitaria pertanto, nell'ambito del concetto di inerenza dell'acquisto (i beni e servizi acquistati per i quali vi è l'IVA detraibile devono essere impiegati ai fini delle operazioni soggette ad imposta da parte del soggetto passivo) postula la verifica della necessaria correlazione tra l'acquisto dei beni o dei servizi ed il loro impiego od utilizzo nelle operazioni, di regola, imponibili poste in essere dal medesimo soggetto acquirente: con la conseguente negazione, in linea generale, del medesimo

⁷⁶ In dottrina L. SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in "Riv. Dir. Trib.", 1998, 136 e ss. afferma che vi sono tre caratteristiche essenziali per valutare l'istituto della detrazione ed in particolare: l'immediatezza, la globalità e l'integralità; "la prima si riferisce al momento dell'esercizio, momento che coincide con quello in cui è stato effettuato l'acquisto; la seconda si riferisce al fatto che la deduzione va operata con riguardo a tutte le attività svolte dal soggetto passivo e non con riguardo a tutte le attività svolte dal soggetto passivo e non con riguardo a singole attività; la terza consiste nel fatto che la deduzione spetta per l'intera imposta sugli acquisti, ove i beni e i servizi siano utilizzati per l'effettuazione di operazioni imponibili":

⁷⁷ Corte di Giustizia, sent. 21 settembre 1988, C-50/87, *Commissione delle Comunità Europee / Repubblica Francese*; sent. 11 luglio 1990, C-97/90, *Lennartz*; sent. 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*.

diritto tutte le volte in cui i beni e i servizi acquistati siano utilizzati in operazioni che non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta o sono esenti⁷⁸.

In particolare viene delineato un concetto di inerenza, necessario ai fini della detraibilità, molto stringente, che presuppone la ricostruzione di un rapporto diretto, causale, tra l'operazione imponibile effettuata e l'acquisto del bene (o del servizio) a monte per il quale si è addebitata un'imposta risentendo dell'impostazione già presente nella prima direttiva del 1967 in cui veniva affermato che l'ammontare dell'imposta del quale si richiedeva la detrazione avesse gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo⁷⁹. A tale proposito la Corte di Giustizia ha precisato che ai fini della detrazione è necessaria la sussistenza di un nesso diretto ed immediato tra una specifica operazione a monte ed una o più operazioni a valle⁸⁰ nella considerazione, come affermato dalla Corte, che non sarebbe

⁷⁸ G.MANDO', D.MANDO', *op. cit.*, pag. 462.

⁷⁹ Per una completa analisi del principio di inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto si veda M. GREGGI, *Il profilo dell'inerenza nell'imposta di valore aggiunto*, Pacini Editore, 2012. In particolare l'Autore (pagina 60) afferma che nell'articolo 168 della Direttiva 2006/112/UE “ *il legislatore comunitario sembra ammettere la detrazione dell'imposta solo sul presupposto di un'inerenza diretta fra l'operazione imponibile e l'imposta addebitata a monte [...]. E' chiaro che il riferimento all'operazione e non all'attività, in questo contesto, restringe significativamente il novero delle possibili alternative della disposizione: l'interprete che viene chiamato, almeno apparentemente, a effettuare un giudizio di efficienza causale e di utilità dell'operazione in termini quantomeno più rigorosi*”.

⁸⁰ La Corte di Giustizia nella sentenza 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank* sulla rilevanza del criterio di inerenza “oggettivo” ai fini della detrazione affermato che nel punto 20 “*l'art. 17, n. 5, della sesta direttiva, alla luce del quale deve essere interpretato l'art. 17, n. 2, stabilisce il regime applicabile al diritto a detrazione dell'IVA nel caso in cui quest'ultima si riferisca ad operazioni a monte utilizzate dal soggetto passivo «sia per operazioni che danno diritto a deduzione di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto». L'uso, in tale norma, dell'espressione «per operazioni» dimostra che, per conferire il diritto a detrazione di cui al n. 2, i beni o servizi acquisiti devono presentare un nesso immediato e diretto con le operazioni a valle, che conferiscono il diritto a detrazione, e che, a tal riguardo, è indifferente lo scopo ultimo perseguito dal soggetto passivo*”. Nello stesso senso la Corte di Giustizia nella sent. 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*. Nella sentenza *Midland Bank* viene inoltre affermato che il diritto alla detrazione è parimenti ammesso a favore del soggetto passivo anche in mancanza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, quando i costi dei servizi in questione

realistico tentare di formulare una definizione più precisa a tale riguardo. Infatti, tenuto conto della diversità delle operazioni commerciali e professionali sarebbe impossibile fornire una risposta più adeguata in merito al modo di determinare, in tutti i casi, il rapporto che deve sussistere tra le operazioni a monte e quelle effettuate a valle affinché l'IVA assolta a monte sia detraibile⁸¹. La sussistenza di tale nesso deve comunque essere riconosciuta anche con riguardo alle spese generali e può comportare un'analisi causale finalizzata a valutare che l'esercizio dell'attività imponibile da parte del soggetto passivo costituisca la causa esclusiva dell'assunzione di determinati oneri e spese.⁸²

Nella qualificazione del modello impositivo, quindi, l'inerenza⁸³ rappresenta un principio fondamentale per l'effettivo esercizio del diritto alla detrazione

fanno parte delle spese generali del suddetto soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce.

⁸¹ Corte di Giustizia, sent. 21 febbraio 2013, C-104/12, *Wolfram Becker* con commento di P. CENTORE, *I criteri per l'individuazione dell'inerenza idonea a legittimare la detrazione IVA*, in "Riv. Giur. Trib.", n. 7/2013.

⁸² Corte di Giustizia, sent. 8 febbraio 2007, C-435/05, *Instrand BV*; sent. 6 settembre 2012, C-496/11, *Portugal Telecom SGPS SA*. In particolare è stato affermato che "la circostanza che la determinazione del nesso diretto e immediato sussistente tra una prestazione di servizi e il complesso dell'attività economica imponibile debba avvenire in base al contenuto oggettivo di tale prestazione di servizi non esclude che si possa parimenti tenere conto della causa esclusiva dell'operazione di cui trattasi, dovendosi ritenere che essa costituisca un criterio di determinazione del contenuto oggettivo. Una volta accertato che un'operazione non sia stata effettuata ai fini delle attività imponibili di un soggetto passivo, non si può considerare che tale operazione presenti un nesso diretto e immediato con tali attività ai sensi della giurisprudenza della Corte, anche allorquando tale operazione, in base al suo contenuto oggettivo, sarebbe soggetta all'IVA".

⁸³ Il legislatore italiano, nell'attuazione del sistema delle Direttive all'interno dell'ordinamento nazionale, nell'ambito del concetto di inerente ha sfumato la correlazione fra operazione e operazione preferendo per contro quella fra operazione (a monte) e attività (a valle). Le disposizioni di riferimento sono contenute negli articoli 19, ("detrazione"), 19-bis ("percentuale di detrazione"); 19-bis1 ("esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni o servizi"), 19-bis2 ("rettifica della detrazione") del D.P.R. 633/1972 dove è stato introdotto un concetto di "relazione" tra i beni ed i servizi acquistati e l'esercizio dell'impresa, arte o professione ed un criterio di indetraibilità dell'imposta "rovesciato rispetto a quello della normativa comunitaria" secondo cui non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta. Sul punto si rinvia a L. SALVINI, *Commento sub art. 19 DPR 633/72*, in *Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo 4 - IVA e imposte sui trasferimenti*, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011 e M. GREGGI, *op. cit.*, 66, che afferma che anche la Corte di Giustizia ha sistematicamente quanto

finalizzato al raggiungimento della neutralità. In una teorica ricostruzione dei principi base del modello, la neutralità rappresenta la finalità dell'imposta, la detrazione, l'istituto preordinato al raggiungimento della neutralità e l'inerenza l'effettivo presupposto per la determinazione dell'imposta detraibile a garanzia della (sempre) neutralità.

Tutti i suddetti elementi sono indissolubilmente collegati tra loro e presuppongono la sussistenza del meccanismo applicativo che effettivamente concretizzi i principi sovrariportati ed il raggiungimento delle finalità dell'imposta.

In questo contesto è la fattura – assieme alle registrazioni contabili - l'elemento cardine del meccanismo applicativo che permette di esercitare la detrazione e l'addebito dell'imposta. Come espressamente affermato dall'articolo 178 della Direttiva 2006/112/CE per poter esercitare il diritto alla detrazione il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura redatta conformemente alle disposizioni comunitarie. Si tratta di valutare se il possesso della fattura ed il complessivo meccanismo applicativo abbiano valenza sostanziale, ai fini della valutazione del modello impositivo o semplicemente rivestano funzione strumentale rispetto al modello quali elementi di prova per l'esercizio del diritto o di mero supporto alle attività di verifica all'amministrazione finanziaria degli Stati Membri.

progressivamente svalutato l'esclusività della correlazione "operazione – operazione" per verificare invece il nesso "operazione –attività", con ciò legittimando, implicitamente e successivamente, le scelte del legislatore nazionale. In particolare il riferimento è alla sentenza della Corte di Giustizia 3 marzo 2005, C-32/03, *Fini*.

SECONDO CAPITOLO: LA RILEVANZA DELLA FATTURA NEL MODELLO IMPOSITIVO

2.1. Il rapporto tra aspetti formali e sostanziali nell'applicazione dell'imposta ed il ruolo della fattura (il principio di cartolarità).

Per prassi consolidata negli scambi commerciali la fattura ha sempre avuto la funzione di atto a contenuto partecipativo a formazione unilaterale, attestante documentalmente gli elementi relativi all'esistenza, al contenuto ed all'esecuzione di un contratto⁸⁴.

La fattura è stata definita come un documento di "secondo grado" fondato sulla base di un atto o contratto sottostante di "primo grado" (di vendita, di fornitura, di lavoro, d'opera, ecc.) relativo all'operazione documentata dalla fattura. Giuridicamente la fattura può essere qualificata come una dichiarazione di scienza o di verità che documenta la manifestazione di volontà del rapporto sottostante che è già in tutto o in parte documentato nel documento di "primo grado"⁸⁵.

Tale qualificazione giuridica si realizza anche nel modello di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto nel quale la fattura assume la qualifica di documento di "secondo grado" qualificato come una dichiarazione di verità, documentale ed obbligata giustificata da un'operazione sottostante soggetta al regime dell'imposta.

⁸⁴ G. COCCO, *Fattura nel diritto tributario*, in "Dig. Comm. disc. Priv. sez. comm.", 1991, pag. 1 ss.

⁸⁵ Sulla differenza tra documenti di primo e secondo grado si rinvia a V. PANUCCIO, *Fattura*, in *Enc. Dir. XVI*, Milano, 1967, pag. 1018 e ss. Sulla rilevanza della fattura nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto si rinvia a G. ARDIZZONE, *Fattura (diritto tributario)*, in "Nov. Dig. It.", app., vol. III, Torino, 1982, pag. 668; F. FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1972, I, pag. 332 ss.; M. GREGGI, *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in *Lo stato della fiscalità dell'Unione europea*, (a cura di) A. DI PIETRO, Tomo I, ROMA, 2003, pag. 408; L. SALVINI, *La detrazione Iva nella VI direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in "Rass. Trib.", 1999, pag. 141.

Nel sistema dell'IVA, infatti, la fattura riveste fondamentale rilevanza in quanto, oltre a documentare correttamente l'operazione di cessione di beni o prestazione di servizi sottostante, contiene le informazioni relative al regime IVA applicabile all'operazione, consente all'Amministrazione Finanziaria di svolgere le proprie funzioni di controllo e verifica, e permette, al soggetto passivo cedente o prestatore del servizio di esercitare l'addebito dell'imposta e correlativamente, al soggetto cessionario o committente, di provare il proprio diritto alla detrazione⁸⁶.

Da questo punto di vista la fattura rappresenta il necessario supporto procedimentale dell'intero congegno dell'imposta, nel senso che deve essere emessa dopo l'effettuazione dell'operazione imponibile per consentire al tempo stesso, sia l'esercizio dell'addebito (della rivalsa in Italia), sia l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte, sia infine, per differenza fra il contenuto dei due diritti, la determinazione dell'ammontare del debito tributario verso lo Stato⁸⁷.

L'emissione della fattura e correlativamente il possesso della stessa da parte del soggetto cessionario o committente rappresentano il più importante tra gli obblighi strumentali richiesti dal modello impositivo per l'applicazione dell'imposta.

Come anticipato nell'introduzione del presente progetto di ricerca è con riferimento alla fattura che si evidenzia il conflitto più rilevante nel rapporto tra gli obblighi di natura formale e gli obblighi di natura sostanziale per la determinazione dell'imposta.

⁸⁶ B. TERRA, J. KAJUS, *op. cit.*, pag. 1401 affermano espressamente che “*an invoice has three functions: it contains information as to which VAT regime is applicable, it enables the tax authorities to carry out controls and it enables customers to prove, if necessary, their right to deduction*”.

⁸⁷ F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'IVA*, in “*Boll. Trib.*”, 1973, pag. 1176.

In tal senso l'articolo 203 della Direttiva 2006/112/CE prevede che “ l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in fattura” con la conseguenza che se un soggetto emette delle fatture per operazioni mai effettuate dà inizio potenzialmente al meccanismo applicativo dell'imposta e qualifica formalmente una fattispecie impositiva, pur in assenza di alcun fatto generatore inteso come una cessione di beni o prestazioni di servizi.

Il tema è comunemente noto come principio di cartolarità dell'imposta. In sostanza, si determina un obbligo di versamento dell'imposta ed una fattispecie impositiva di tipo meramente “cartolare” caratterizzata dalla sola emissione della fattura. Da questo punto di vista la fattura, adempimento strumentale centrale del meccanismo applicativo sia nella fase attiva di addebito che nella fase passiva della detrazione diviene essa stessa presupposto e fatto generatore per l'applicazione dell'imposta.

Tale ricostruzione appare evidentemente contraria alla natura dell'IVA quale imposta sul consumo ed alla stessa definizione dei presupposti e del fatto generatore delineato nella Direttiva Comunitaria⁸⁸. La Direttiva intende per fatto generatore il fatto per il quale si realizzano le condizioni necessarie per l'esigibilità dell'imposta e identifica a tal fine la cessione di beni e la prestazione di servizi e non la mera emissione della fattura. La stessa disposizione dell'articolo 203 è posta nella struttura normativa della Direttiva dopo l'identificazione del presupposto dell'imposta e solo nel titolo XI in tema di obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi di imposta.

⁸⁸ Afferma M.LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, ed. provv., 2005, pag.165 “*se la regola è che l'imposta dovuta è quella prevista ex lege per le singole operazioni effettuate, una norma che prevede, invece, la debenza dell'imposta secondo le indicazioni della fattura e cioè prescinde dal fatto reale per attribuire rilevanza al fatto rappresentato è una norma che sembra non conforme allo schema impositivo dell'IVA*”.

Nella normativa nazionale italiana⁸⁹ la disposizione comunitaria dell'articolo 203 è stata introdotta direttamente nell'articolo 21 del D.P.R. 633/1972 (fatturazione delle operazioni) con un riferimento diretto alle operazioni inesistenti e alle sovralfatturazioni⁹⁰.

Sin dalla sua introduzione la dottrina nazionale si è interrogata sulla natura di tale disposizione e soprattutto sugli effetti in termini di presupposto facendo prevalere la qualificazione⁹¹ dell'imposta versata ai sensi dell'articolo 21, settimo comma, quale una sorta di sanzione impropria non avente rilievo ai fini IVA.

In realtà la Corte di Giustizia in diversi precedenti ha smentito tale ricostruzione ed ha precisato che l'obbligo di pagamento delineato nell'articolo 203 non ha il carattere di sanzione ma è una disposizione che si inserisce nel meccanismo applicativo dell'imposta con la finalità esplicita di

⁸⁹ Come già affermato nel punto 1.3. la normativa nazionale contiene una ulteriore disposizione in cui la fattura sembrerebbe determinare direttamente il presupposto dell'imposta. Il riferimento è all'articolo 6, quarto comma, del D.P.R. 633/1972 in cui, contrariamente a quanto disposto dalla Direttiva comunitaria, si ritiene che l'anticipata fatturazione e il pagamento anticipato in tutto o in parte del corrispettivo non configura il realizzarsi dell'esigibilità dell'imposta ma l'effettuazione dell'operazione. Per limitare l'applicabilità di tale disposizione e limitare la possibilità che la mera emissione della fattura possa qualificare una fattispecie impositiva la giurisprudenza nazionale e comunitaria hanno affermato la necessità che occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti nel momento del versamento dell'acconto. In tal senso Corte di Giustizia, sent. 21 febbraio 2006, C-419/02, *BUPA Hospitals*, sent. 19 dicembre 2012, C-549/11, *Orfey Bulgaria EOOD*; sent. 13 marzo 2014, C-107/13, *FIRIN OOD*.

⁹⁰ In particolare nell'articolo 21, settimo comma, del D.P.R. 633/1972 si prevede che “*se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relativi sono indicate in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura*”.

⁹¹ Si segnala in particolare, F. BOSELLO, *op. ult. cit.*, pag. 53; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 1993, pag. 215 (richiamato anche da LOGOZZO, *op. ult. cit.*, pag. 165) definisce la fattispecie in esame come sanzione impropria, intesa quale conseguenza sfavorevole alla violazione di un precetto, non qualificata né disciplinata dal legislatore come sanzione e pur tuttavia avente funzione – concorrente con altre e non prevalente – afflittiva. L'art. 21, settimo comma, sarebbe, pertanto, una norma polifunzionale, con natura sia di tributo, sia di sanzione. Anche ammettendo tale polifunzionalità, è importante ragionare in termini di funzione prevalente dell'uno o dell'altro istituto, riconoscendo nella fattispecie la prevalente valenza impositiva rispetto a quella afflittiva. La norma avrebbe, infatti, soprattutto lo scopo di assicurare il corretto funzionamento del meccanismo applicativo dell'imposta.

prevenire il rischio di perdite di introiti fiscali derivanti da fatture errate o false⁹². In tal senso⁹³, gli ordinamenti giuridici a conferma del fatto che la disposizione si pone nell'ambito del meccanismo applicativo dell'imposta, dovrebbero concedere la possibilità, a favore del soggetto che ha emesso la fattura (pur in assenza del presupposto) e che dimostri di aver completamente eliminato in tempo utile il rischio di perdita di gettito fiscale, di rettificare le imposte indebitamente fatturate.

Alla luce di quanto detto, si ritiene quindi corretto ritenere la disposizione come una norma di salvaguardia dell'interesse fiscale ossia dell'interesse ad evitare un danno erariale determinato dalla possibilità (apparente) per il destinatario della fattura di operare la detrazione⁹⁴.

L'emissione della fattura in assenza di fatto generatore, infatti come anticipato, determina un effetto sia dal lato attivo perché dà avvio al procedimento applicativo con l'addebito dell'imposta (dovuta ma non supportata dal fatto generatore)⁹⁵ sia soprattutto dal lato passivo, perché determina potenzialmente il diritto alla detrazione in capo al soggetto cessionario per il solo fatto di essere in possesso della fattura.

La disposizione comunitaria e di conseguenza quella nazionale non dispongono espressamente sulle conseguenze in capo al cessionario che riceve una fattura emessa ai sensi dell'art. 203 della Direttiva in assenza del

⁹² Corte di Giustizia Europea, sent. 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*; sent. 31 gennaio 2013, causa C-643/11, *LVK*.

⁹³ Il tema della note di variazione nell'ambito dell'addebito in assenza di fatto generatore dell'imposta sarà oggetto di un apposito paragrafo (4.2) del presente lavoro in cui si evidenzierà come i singoli Stati membri rispondono all'esigenza di evitare la qualificazione di una fattispecie impositiva meramente formale giustificata dalla sola emissione della fattura.

⁹⁴ M.LOGOZZO, *op. ult. cit.*, pag. 168.

⁹⁵ E' stato giustamente affermato in dottrina, M. IAVAGNILIO, *La rettifica dell'IVA dovuta in assenza di presupposto*, in "Corr. Trib.", n. 24/2013, pag. 1889 che "se per imposta dovuta ex art. 203 della direttiva 2006/112/CE si intendesse imposta legittima non si spiegherebbe né l'indetraibilità in capo al cessionario, né il diritto alla restituzione, giustificato proprio dalla circostanza che il tributo sarebbe stato riscosso a carico del cedente in violazione del diritto dell'Unione".

fatto generatore. In ogni caso, i principi generali indicati in tema di detrazione, evidenziano come il possesso della fattura da parte del soggetto acquirente o committente del servizio rimane condizione necessaria ma non sufficiente per l'esercizio alla detrazione essendo pacificamente previsto nel modello di applicazione dell'imposta il possesso di ulteriori condizioni per l'esercizio del diritto.

A tale conferma la Direttiva comunitaria dispone che per l'esercizio della detrazione è necessario il rispetto del generale principio di inerenza che presuppone che i beni ed i servizi acquistati dal soggetto acquirente o committente del servizio siano utilizzati al fine delle proprie operazioni soggette all'imposta. Per di più il soggetto acquirente deve naturalmente rivestire la qualifica di soggetto passivo.

Il tema è stato affrontato direttamente nella nota sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding BV in cui è stato affermato che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla Direttiva, non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura. Come diretta conseguenza di tale impostazione le fatture emesse per operazioni inesistenti non possono dare luogo al diritto alla detrazione in capo al soggetto acquirente o committente del servizio.

In ambito nazionale, nel quale il tema della imposta dovuta per il solo fatto di essere indicata esclusivamente in fattura è particolarmente rilevante in considerazione sia della disposizione dell'articolo 21, settimo comma, del D.P.R. 633/1972 sia della particolare modalità di attuazione della norma sull'esigibilità prevista dalla disciplina nazionale che all'anticipata fatturazione e al pagamento di un acconto fa nascere l'effettuazione dell'operazione (*rectius* il fatto generatore) e non la mera exigibilità, si è sviluppato un orientamento giurisprudenziale che distingue le operazioni oggettivamente da quelle soggettivamente inesistenti.

Per operazioni oggettivamente inesistenti⁹⁶ si intendono le operazioni che vivono unicamente in una dimensione cartolare ed in assenza di un qualsiasi fatto generatore mentre le operazioni soggettivamente inesistenti sono quelle realmente avvenute sotto il profilo oggettivo ma non tra le parti che sono indicate in fattura⁹⁷.

Dal punto di vista della rilevanza delle operazioni oggettivamente inesistenti la Corte di Cassazione italiana ha avanzato una interessante teoria a giustificazione dell'articolo 21, settimo comma del D.P.R. 633/1972 e del correlato articolo 203 della Direttiva 2006/112/CE in cui è stato affermato che il versamento dell'imposta è considerato "fuori conto" e non è da ritenersi detraibile da parte del soggetto cessionario o committente⁹⁸.

⁹⁶ Per un'analisi sistematica del tema si rinvia a M.GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2013.

⁹⁷ In tal senso G. ZIZZO, *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in "Corr. Trib.", n. 12/2010, pag. 962. La Corte di Cassazione italiana si è espressa innumerevoli volte in tema di operazione oggettivamente e soggettivamente inesistenti e non si ritiene utile ai fini della presente ricerche avanzare una rassegna delle pronunce. Si richiama esclusivamente la sentenza 19 settembre 2012, n. 15741 che sul tema delle operazioni soggettivamente inesistenti ha affermato che *"l'ipotesi di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti è concettualmente diversa da quella delle c.d. frodi carosello e tale diversità si riflette sull'oggetto e sull'onere della prova. Le due ipotesi si verificano spesso congiuntamente nella pratica, ma ai fini della trattazione giuridica delle stesse appare opportuno tenere presente la distinzione. La fatturazione per operazione soggettivamente inesistente si ha quando la fornitura è stata acquisita effettivamente dal contribuente, ma essa è stata fornita da soggetto diverso dal fatturante. L'Iva che il cessionario assume di aver pagato al cedente per l'operazione soggettivamente inesistente (e cioè per la cessione non effettuata da quel preteso cedente) non è detraibile in quanto pagata ad un soggetto che non era legittimato alla rivalsa nè era assoggettato all'obbligo di pagamento dell'imposta. Unica eccezione alla non detraibilità in questi casi potrebbe essere che l'acquirente non sapesse che il fornitore effettivo non era il fatturante ma un altro. Ipotesi non impossibile ma meramente di scuola e l'onere di provarla grava ovviamente sul contribuente che fa valere la detrazione. Al di fuori di tale caso, nell'ipotesi di fatturazione per operazioni soggettivamente inesistenti il fisco, per escludere la detraibilità, ha solo l'onere di provare - e può farlo anche mediante presunzioni essendo principio di carattere generale che la prova dei fatti può essere data anche mediante presunzioni - che la cessione non è stata effettivamente operata dal fatturante.*

⁹⁸ In particolare la Corte di Cassazione, sez. V, nella sent. 5 novembre 2014, n. 23551 ha affermato che *"la disposizione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 21, comma 7, - secondo la quale, se vengono emesse fatture per operazioni inesistenti, l'imposta stessa è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura - va interpretata nel senso che il corrispondente tributo viene, in realtà, ad essere considerato "fuori conto", e la relativa obbligazione, conseguentemente, "isolata" da quella risultante*

La stessa differenza tra operazioni oggettivamente e soggettivamente inesistenti si potrebbe riverberare secondo la giurisprudenza nazionale sulla detrazione dell'imposta. Mentre nel caso delle operazioni oggettivamente inesistenti tale detrazione non dovrebbe essere mai concessa in assenza del fatto generatore dell'imposta, nel caso delle operazioni soggettivamente inesistenti in cui il destinatario della fattura potrebbe effettivamente ricevere la consegna del bene o la materiale prestazione del servizio si dovrebbe considerare lo status soggettivo (buona fede) del soggetto che riceve la fattura.

Differentemente la giurisprudenza comunitaria non sembra valorizzare particolarmente la suddetta distinzione⁹⁹ sull'inesistenza delle operazioni facendo riferimento in generale al concetto di frode inteso come "il fenomeno che trascende la dimensione della dimensione dell'evasione da parte del singolo contribuente perché guarda all'evasione commessa in un certo stadio del ciclo economico nella prospettiva della concatenazione di

dalla massa di operazioni effettuate, ed estraniata, per ciò stesso, dal meccanismo di compensazione tra IVA "a valle" ed IVA "a monte", che presiede alla detrazione d'imposta di cui all'art. 19, D.P.R. E ciò anche in considerazione del fatto che l'emissione di fatture per operazioni oggettivamente inesistenti costituisce, da sempre, una condotta penalmente sanzionata come delitto (cfr. Cass. 7289/01; 4247/07). In altri termini, in presenza di operazioni inesistenti, non si realizza l'ordinario presupposto impositivo, nè la configurabilità stessa di un "pagamento a titolo di rivalsa", nè i presupposti del diritto alla detrazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 19, comma 1. Ed invero, va considerato, al riguardo, che la previsione del menzionato art. 21, comma 7, se, per un verso, incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta, pur in assenza del suo ordinario presupposto, sulla base del solo principio di cartolarità, per altro verso, incide, sia pure indirettamente, anche sul destinatario della fattura, confermandone, in combinato disposto con l'art. 19, comma 1, e art. 26, comma 3, la preclusione ad esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta, in assenza del relativo presupposto (acquisto o importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione)".

⁹⁹ Dei riferimenti alle operazioni oggettivamente inesistenti si rinviengono nelle sentenze della Corte di Giustizia Europea 4 luglio 2013, C-572/11, *Menidzherski biznes reshenia*, sent. 31 gennaio 2013, C-642/11 *Stoy trans*, sent. 19 settembre 2000, C-454/98, *Schemeink & Cofreth*. Sulle operazioni soggettivamente inesistenti con un riferimento diretto allo status soggettivo del cedente la sentenza 13 febbraio 2014, C-18/13 *Maks Pen*.

effetti pregiudizievoli che essa può causare tanto per l'erario quanto per il mercato, in altri stadi del medesimo ciclo¹⁰⁰.

In sostanza il fenomeno analizzato dalla Corte di Giustizia è particolarmente incentrato sulla frode carousel¹⁰¹ e su quelle circostanze in cui¹⁰²:

- via sia un cedente che non abbia versato l'imposta contemporaneamente detratta dal cessionario;
- il cedente sia un soggetto, normalmente privo di consistenza patrimoniale, retto da prestanome nullatenente, interposto allo scopo di consentire al sistema fraudolento di incamerare l'IVA detratta dal cessionario e non versare il tributo.

In tal caso il fatto generatore si considera realizzato e la detrazione del soggetto cessionario dovrebbe essere concessa alla condizione che questo non sapeva o non poteva sapere che l'operazione interessata si iscriveva in una frode commessa dal venditore¹⁰³.

¹⁰⁰ In tal senso A. MONDINI, *Corresponsabilità tributaria per le evasioni IVA commesse da terzi*, in "Rass. Trib.", n. 3/2014, pag. 453.

¹⁰¹ In sostanza come richiamato dalla Corte di Giustizia europea 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen* il caso classico di frode carousel si verifica quando "una società (A) stabilita in uno Stato membro vende determinate merci ad una società (B) stabilita in un secondo Stato membro. – La società B, che è l'operatore inadempiente o che utilizza un numero IVA abusivo, rivende questi beni sottocosto ad una società intermediaria (C), stabilita in questo secondo Stato membro. Le vendite ulteriori possono così essere fatte con profitto. La società B è debitrice dell'IVA sull'acquisto dei detti beni, ma, avendo utilizzato i medesimi beni per operazioni imponibili, beneficia anch'essa del diritto di dedurre la detta IVA in quanto tassa a monte. Per contro, essa è debitrice dell'imposta fatturata a valle alla società C, ma scompare prima di versarne l'importo all'Erario. La società C rivende a sua volta le merci di cui trattasi ad un'altra società intermediaria (D) nel secondo Stato membro, che versa l'IVA fatturata a valle all'Erario dopo aver dedotto da essa l'IVA pagata a monte, e così di seguito, fino a che una società, nel secondo Stato membro, esporta questi beni verso un altro Stato membro. La detta esportazione è esente dall'IVA, ma la società esportatrice ha nondimeno il diritto di chiedere il rimborso dell'IVA pagata a monte sull'acquisto delle dette merci. Quando l'acquirente è la società A, si tratta di una vera frode di tipo «carousel». Il procedimento può essere ripetuto".

¹⁰² In tal senso A. GIOVANARDI, *Le frodi IVA – Profili ricostruttivi*, GIAPPICHELLI, 2013, pag. 14.

¹⁰³ Sul tema si rinvia alle sentenze della Corte di Giustizia, 12 gennaio 2006, procedimenti riuniti C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*; sent. 6 luglio 2006, procedimenti riuniti

Da questa ricostruzione emergono delle prime conclusioni intermedie che risultano propedeutiche alla successiva analisi della fattura quale elemento centrale del meccanismo applicativo dell'imposta:

- la disposizione dell'art. 203 della Direttiva presuppone il versamento di una imposta che rientra nell'ambito applicativo del meccanismo ma in un'ottica di prevenzione dal rischio di evasioni. Tale disposizione qualifica formalmente una fattispecie impositiva non supportata dal fatto generatore che appare però sin dalla sua origine "monca" in quanto non si realizza allo stesso modo per il cedente ed il cessionario;
- la giurisprudenza comunitaria e nazionale dispone per le fatture emesse in assenza di fatto generatore (nella dizione della giurisprudenza italiana oggettivamente inesistenti) l'indetraibilità dell'imposta;
- ai fini della detrazione dell'IVA indicata in fatture emesse nell'ambito di una frode fiscale e nella diversa qualificazione di operazioni soggettivamente inesistenti, assume rilevanza l'aspetto soggettivo del soggetto cessionario. L'imposta è detraibile solo se si dimostra che il soggetto non sapeva o non avrebbe potuto sapere che l'operazione si iscriveva in una frode. A tal fine il soggetto cessionario, come si vedrà nel successivo paragrafo 3.3.; dovrà dimostrare di essersi accertato della liceità della catena produttiva nell'ambito della quale si colloca l'operazione che egli pone in essere, anche in ipotesi in cui dalla frode a monte egli non riceve alcun beneficio;
- la fattura riveste in tutti i casi una rilevanza probatoria fondamentale. Il possesso della stessa è condizione necessaria, seppur non sufficiente, per l'esercizio del diritto alla detrazione.

2.2. Le disposizioni comunitarie di riferimento in tema di fatturazione

C-439/04 e C-440/04 , *Axel Kittel*, sent. 21 giugno 2012, procedimenti riuniti C-80/11 e C-142/11, 21 giugno 2012, *Mahagében kft*; sent. 6 dicembre 2012, C-285/11, *Bonik Eood*; sent. 31 gennaio 2013, C-642/11, *Sty Trans EOOD*.

Nella Direttiva comunitaria 2006/112/CE le disposizioni sulla fattura, integrate e modificate dalla Direttiva 2010/45/UE sono contenute negli articoli da 217 a 240 ove non è prevista una definizione specifica della fattura con indicazione delle funzionalità di tale documento rispetto al meccanismo applicativo dell'imposta. In particolare, l'articolo 218 si limita ad affermare che ai fini della Direttiva gli Stati Membri accettano come fattura ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni previste nel capo III¹⁰⁴.

Nel capo III della Direttiva, infatti, sono indicati sostanzialmente i soggetti obbligati all'emissione della fattura, i termini e le modalità per l'emissione, il contenuto delle stesse e le disposizioni specifiche per l'emissione e la qualificazione della fattura elettronica. Dal punto di vista dei soggetti obbligati all'emissione della fattura in linea generale è possibile affermare che è tenuto ad emettere il documento, il soggetto passivo che effettua l'operazione di cessione di beni o di prestazioni di servizi assicurando in alternativa che tale fattura sia emessa dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo¹⁰⁵.

Nel modello della Direttiva comunitaria, quindi, l'obbligo di emissione della fattura è previsto per le operazioni di cessione dei beni o di prestazione dei

¹⁰⁴ A sua volta l'articolo 219 della Direttiva 2006/112/CE afferma che sono assimilati ad una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale.

¹⁰⁵ L'articolo 220 della Direttiva 2006/112/CE afferma espressamente che “ogni soggetto passivo assicura che sia emessa una fattura, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, nei casi seguenti: 1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo; 2) per le cessioni di beni di cui all'articolo 33; 3) per le cessioni di beni effettuate alle condizioni previste dall'articolo 138; 4) per gli acconti che gli sono corrisposti prima dell'esecuzione di una delle cessioni di beni di cui ai punti 1 e 2; 5) per gli acconti che gli sono corrisposti da un altro soggetto passivo, oppure da un ente non soggetto passivo, prima che sia ultimata la prestazione di servizi. In deroga al paragrafo 1 e fatto salvo l'articolo 221, paragrafo 2, l'emissione della fattura non è richiesta per le prestazioni di servizi esenti in virtù dell'articolo 135, paragrafo 1, lettere da a) a g)”. Nell'articolo 220 non è più presente il riferimento alla possibilità di considerare fattura un documento equivalente come era previsto nell'articolo 18, n. 1, lett. a) della previgente Direttiva 388/1977/CEE.

servizi a prescindere dalla territorialità dell'operazione (cessione di beni con consegna in Paese UE o EXTRAUE o prestazione di un servizio "generico" svolta in territorio estero ma a favore di un soggetto committente soggetto passivo IVA) e per gli acconti che sono corrisposti prima dell'effettuazione della cessione del bene o della prestazione del servizio¹⁰⁶.

Con riferimento agli obblighi ed ai termini di emissione della fattura, in un ottica di maggiore coordinamento e certezza tra gli Stati Membri, la Direttiva 2010/45/UE in modifica della Direttiva 2006/112/CE ha chiarito che la fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato Membro in cui si considera effettuata la cessione dei beni o la prestazione di servizi¹⁰⁷ e che per le cessioni intracomunitarie¹⁰⁸ e le prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario dei beni o dei servizi a norma dell'articolo 196 della Direttiva (in sostanza è il caso della inversione contabile "esterna" obbligatoria sui servizi)¹⁰⁹ la fattura è emessa entro il

¹⁰⁶ Si segnala inoltre che la Direttiva 2006/112/CE nell'articolo 220-bis prevede la possibilità per gli Stati Membri di emettere delle fatture semplificate e nell'articolo 223 delle fatture periodiche.

¹⁰⁷ Una deroga a tale disposizione è prevista nel secondo comma dell'art. 219-bis della Direttiva 2006/112/CE ove è stabilito che *"in deroga al punto 1, la fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato membro in cui il fornitore/prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la cessione/prestazione viene effettuata o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, nello Stato membro del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale, quando: a) il fornitore/prestatore non è stabilito nello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, conformemente alle disposizioni del titolo V, o la sua stabile organizzazione non interviene nella cessione o nella prestazione ai sensi dell'articolo 192 bis, e il debitore dell'IVA è l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi. Tuttavia, quando l'acquirente/destinatario emette la fattura (autofatturazione) si applica il punto 1; b) la cessione di beni o la prestazione di servizi non si considera effettuata nella Comunità conformemente alle disposizioni del titolo V"*.

¹⁰⁸ Il riferimento è all'articolo 138 della Direttiva 2006/112/CE.

¹⁰⁹ La Direttiva comunitaria riconosce diverse fattispecie di inversione contabile rispondenti a logiche e finalità differenti. In linea generale, vi sono delle deroghe giustificate dall'applicazione delle regole territoriali c.d. "inversione esterna" che coinvolgono generalmente soggetti passivi residenti in Stati membri diversi e deroghe introdotte in ambito interno c.d. "inversione interna" finalizzate a combattere la frode e l'evasione fiscale che seppur generalmente applicabili tra soggetti passivi nazionali possono riguardare soggetti residenti in Stati membri differenti. Tra le ipotesi previste nella prima categoria c.d. "inversione esterna" si riconducono generalmente le fattispecie previste negli articoli 194 e 196 della Direttiva 2006/112/CE.

quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta. In definitiva la Direttiva comunitaria indica i soggetti obbligati all'emissione della fattura, ed i termini di emissione per talune fattispecie e qualifica la fattura come atto obbligatorio il cui contenuto è indicato nell'articolo 226 della Direttiva 2006/112/CE. In particolare in tale disposizione viene previsto che nella fattura devono essere obbligatoriamente indicati:

- 1) la data di emissione della fattura;
- 2) un numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico;
- 3) il numero di identificazione IVA, di cui all'articolo 214, con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi;
- 4) il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario, di cui all'articolo 214, con il quale ha ricevuto una cessione di beni o una prestazione di servizi per la quale è debitore dell'imposta o una cessione di beni di cui all'articolo 138;
- 5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario;
- 6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi;
- 7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto l'acconto di cui all'articolo 220, punti 4) e 5), sempreché tale data sia determinata e diversa dalla data di emissione della fattura;
- 7 bis) se l'IVA diventa esigibile al momento dell'incasso in conformità dell'articolo 66, lettera b), e il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, la dicitura "contabilità di cassa";

- 8) la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario;
- 9) l'aliquota IVA applicata;
- 10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;
- 10 bis) se l'acquirente/destinatario che riceve una cessione/prestazione emette una fattura in luogo del fornitore/prestatore, la dicitura "autofatturazione";
- 11) in caso di esenzione, il riferimento alla disposizione applicabile della presente direttiva o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente ;
- 11 bis) se l'acquirente/destinatario è debitore dell'imposta, la dicitura "inversione contabile";
- 12) in caso di cessione di mezzi di trasporto nuovi effettuata alle condizioni di cui all'articolo 138, paragrafo 1, e paragrafo 2, lettera a), i dati elencati all'articolo 2, paragrafo 2, lettera b);
- 13) in caso di applicazione del regime del margine delle agenzie di viaggio, la dicitura "regime del margine - agenzie di viaggio"
- 14) in caso di applicazione di uno dei regimi speciali applicabili ai beni di occasione e agli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, la dicitura "regime del margine - beni di occasione", o "regime del margine - oggetti d'arte" oppure "regime del margine - oggetti da collezione e di antiquariato", rispettivamente

15) se il debitore dell'imposta è un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 204, il numero d'identificazione IVA del rappresentante fiscale, di cui all'articolo 214, corredato del nome e dell'indirizzo completo.

La Direttiva 2006/112/CE, infine, a seguito delle modifiche introdotte dalla Direttiva 2010/45/UE regola in maniera specifica la possibilità e la configurazione nell'utilizzo della fatturazione elettronica¹¹⁰. Nei considerando della Direttiva 2010/45/UE è stato infatti previsto che il ricorso alla fatturazione elettronica aiuta le imprese a ridurre i costi di gestione e ad essere più competitive nel mercato concorrenziale. Per tali motivi la Direttiva 2010/45/UE ha auspicato l'introduzione di disposizioni finalizzate a rimuovere gli ostacoli all'utilizzo della fatturazione elettronica assicurando la parità di trattamento tra tale fattura e la fatturazione cartacea¹¹¹.

¹¹⁰ Sulla fatturazione elettronica si rinvia in generale a R. RINALDI, *La semplificazione delle modalità di fatturazione*, in Lo Stato della fiscalità in Unione Europea, A. DI PIETRO (a cura di), tomo I, ROMA, 2003.

¹¹¹ In particolare nei considerando da 8 a 13 della Direttiva 2010/45/UE è stato affermato che *“dato che il ricorso alla fatturazione elettronica può aiutare le imprese a ridurre i costi e ad essere più competitive, gli attuali obblighi IVA relativi alla fatturazione elettronica dovrebbero essere rivisti per eliminare gli oneri e le barriere esistenti che ostacolano il ricorso a tale tipo di fatturazione. Le fatture cartacee e quelle elettroniche dovrebbero ricevere lo stesso trattamento e gli oneri amministrativi gravanti sulle fatture cartacee non dovrebbero aumentare. La parità di trattamento dovrebbe applicarsi anche con riguardo alle competenze delle autorità fiscali. Le loro competenze di controllo e i diritti e gli obblighi dei soggetti passivi dovrebbero applicarsi in condizioni di parità indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo scelga di emettere fatture cartacee o fatture elettroniche. Le fatture devono corrispondere a cessioni o prestazioni realmente effettuate e occorre assicurarne l'autenticità, integrità e leggibilità. I controlli di gestione possono essere utilizzati per creare piste di controllo affidabili tra fatture e cessioni o prestazioni, assicurando in tal modo che qualsiasi fattura (sia essa cartacea o elettronica) soddisfi tali requisiti. L'autenticità e l'integrità delle fatture elettroniche possono essere assicurate anche ricorrendo a talune tecnologie esistenti, quali la trasmissione elettronica di dati (EDI) e le firme elettroniche avanzate. Tuttavia, poiché esistono altre tecnologie, i soggetti passivi non dovrebbero essere obbligati a ricorrere ad una particolare tecnologia di fatturazione elettronica. È opportuno precisare che qualora un soggetto passivo archivi le fatture da esso emesse o ricevute tramite un mezzo elettronico, anche lo Stato membro nel quale è dovuta l'imposta ha diritto ad accedere a tali fatture per eventuali controlli oltre allo Stato membro nel quale il soggetto passivo è stabilito. Poiché gli obiettivi della presente direttiva per la semplificazione, modernizzazione e armonizzazione delle norme sulla fatturazione dell'IVA non possono essere conseguiti in misura sufficiente dagli Stati*

A tal fine nella Direttiva comunitaria 2006/112/CE sono state previste delle specifiche disposizioni in tema di fatturazione elettronica. In particolare, è stato previsto che per fattura elettronica si intende una fattura emessa e ricevuta in forma elettronica e contenente le informazioni richieste ordinariamente dalla Direttiva. In tal senso la Direttiva fissa i principi generali per la qualificazione della fattura elettronica e le condizioni necessarie per l'emissione della stessa ossia che vi sia: l'accordo con il destinatario della fattura e che dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura sia assicurata l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della stessa¹¹². In questo contesto agli Stati membri è lasciata la facoltà di integrare la disciplina ordinaria applicabile nell'ambito della fatturazione elettronica delineando la regolamentazione applicativa di tale obbligo nella legislazione nazionale¹¹³.

membri e possono essere conseguiti meglio a livello di Unione, quest'ultima può intervenire in base al principio di sussidiarietà sancito dall'articolo 5 del trattato sull'Unione europea".

¹¹² L'autenticità dell'origine implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura. L'integrità del contenuto implica che il contenuto richiesto in conformità della Direttiva non sia stato alterato. Sul punto, nel secondo comma dell'articolo 233 della Direttiva 2006/112/CE è previsto che "oltre al tipo di controlli di gestione descritto nel paragrafo 1, costituiscono esempi di tecnologie che assicurano l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica: a) la firma elettronica avanzata ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche, basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura ai sensi dell'articolo 2, punti 6 e 10, della direttiva 1999/93/CE; b) la trasmissione elettronica di dati (EDI) quale definita all'articolo 2 dell'allegato 1 della raccomandazione 1994/820/CE della Commissione, del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati, qualora l'accordo per questa trasmissione preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati".

¹¹³ La legislazione italiana è stata interessata da rilevanti modifiche apportate direttamente nell'articolo 21 del D.P.R. 633/1972 ad opera dell'articolo 1, comma 325, della L. 24 dicembre 2012, n. 228 al fine di integrare le disposizioni sulla fatturazione elettronica previste dalla Direttiva 2010/45/UE nel sistema interno. In linea generale riprendendo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 24 giugno 2014, n. 18/E è stato affermato che "all'articolo 21 del D.P.R. n. 633 del 1972 viene introdotta la definizione di fattura elettronica che, recependo il contenuto degli articoli 217 e 232 della citata direttiva, viene definita come "(...) la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato

Sia nella configurazione della fatturazione cartacea, che in quella della fatturazione elettronica la fattura rimane un elemento fondamentale nel meccanismo applicativo dell'imposta ed assume rilevanza fondamentale sin dalla fase iniziale del congegno applicativo ossia nella fase dell'addebito.

2.3. Il meccanismo di addebito obbligatorio dell'imposta e la rilevanza della fattura

Il secondo comma dell'articolo 1 della Direttiva 2006/112/CE, già richiamato nel primo capitolo del presente lavoro, è chiaro nell'affermare che il principio comune del sistema dell'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase di imposizione.

elettronico. (...) La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente." Da tale specifica previsione discende che, circostanza determinante per distinguere le fatture elettroniche da quelle cartacee non è, di per sé, il tipo di formato originario elettronico o cartaceo utilizzato per la sua creazione - bensì la circostanza che la fattura sia in formato elettronico quando viene trasmessa (o messa a disposizione), ricevuta ed accettata dal destinatario. Così, ad esempio, non possono essere considerate elettroniche le fatture che, seppure create in formato elettronico tramite un software di contabilità o un software di elaborazione di testi, siano successivamente inviate e ricevute in formato cartaceo. Al contrario, possono essere considerate fatture elettroniche quelle che, seppure create in formato cartaceo, siano successivamente trasformate in documenti informatici per essere inviate e ricevute tramite canali telematici (es.: posta elettronica), a condizione che le stesse soddisfino i requisiti di legge di cui si dirà più diffusamente nel prosieguo. Inoltre, l'articolo 21 nella sua nuova formulazione prevede che "il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'accettazione da parte del destinatario". A tal proposito, si precisa che il termine accettazione riprende le indicazioni delle Note esplicative alla direttiva 2010/45/UE e non presuppone necessariamente un accordo formale (precedente o successivo) alla fatturazione fra le parti. Come meglio evidenziato nel successivo paragrafo 1.5, la circostanza che il destinatario della fattura elettronica, che riceve il documento elettronicamente, possa decidere o meno di "accettare" tale processo, non influenza l'obbligo dell'emittente di procedere comunque all'integrazione del processo di fatturazione con quello di conservazione elettronica, sempre che la fattura generata e trasmessa in via elettronica abbia i requisiti di autenticità dell'origine (A.), integrità del contenuto (I.) e leggibilità (L.) dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione". Si segnala infine che nella legislazione nazionale italiana a partire dal 31 marzo 2015 è scattato l'obbligo di emissione di fatture elettroniche nei confronti della Pubblica amministrazione la cui disciplina applicativa è prevista nel D.M. 3 marzo 2013, n. 55.

In tale principio si evidenzia il fulcro del meccanismo applicativo dell'imposta rappresentato dalla necessità, per il soggetto che pone in essere l'operazione di cessione del bene o della prestazione del servizio di addebitare l'imposta nei confronti del cessionario o committente il quale a sua volta opererà il proprio diritto alla detrazione¹¹⁴. L'imposta sul valore aggiunto rimane infatti un'imposta sul consumo la quale deve essere supportata dal consumatore finale e non deve gravare sul cedente del bene o prestatore del servizio.

In questo contesto è la fattura lo strumento necessario per l'esercizio dell'addebito. Nella fattura deve essere evidenziato distintamente il prezzo al netto dell'imposta e l'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, a conferma del nesso logico esistente tra la fatturazione di ciascuna operazione imponibile e l'addebito dell'imposta in modo separato rispetto al corrispettivo¹¹⁵.

A tale conferma il primo obbligo del cedente o prestatore del servizio al momento di effettuazione dell'operazione consiste appunto nell'emissione di un documento e cioè la fattura che è qualificata dalla Direttiva in considerazione degli elementi che devono essere ivi obbligatoriamente indicati. Non esiste una definizione giuridica della fattura nel modello comunitario, ma è possibile giungere alla conclusione che la fattura deve necessariamente postulare l'addebito dell'imposta. L'importo dell'imposta ai sensi dell'articolo 226, numero 10 della Direttiva 2006/112/CE, deve essere indicato espressamente nella fattura unitamente alla base imponibile sulla quale è stata applicata l'aliquota espressamente prevista.

¹¹⁴ Il secondo comma dell'articolo 1 della Direttiva 2006/112/CE afferma sul punto che “*a ciascuna operazione l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*”.

¹¹⁵ A. COMELLI, *op. cit.*, pag. 651.

E' possibile affermare, pertanto, che qualsiasi documento che rechi l'addebito dell'IVA è da considerarsi fattura, anche se irregolare nelle ipotesi in cui contenga indicazioni incomplete o inesatte¹¹⁶. Ciò però non significa che tutte le fatture devono obbligatoriamente riportare l'addebito dell'imposta.

L'articolo 226 della Direttiva 2006/112/CE, infatti, sia nel caso delle operazioni esenti ai fini dell'applicazione dell'imposta¹¹⁷, che nel caso delle

¹¹⁶ P. FILIPPI, voce *Valore Aggiunto (imposta)* in Enc. Dir., Milano, 1993, XLVI, pag. 126 con riferimento alla legislazione nazionale italiana afferma che “*non può costituire fattura qualunque documento di addebito: invero quel documento non contenga l'addebito specifico dell'imposta, quando questa è dovuta, non può considerarsi fattura ai sensi e per gli effetti dell'art. 21 del D.P.R. 633/1972. E ciò nella considerazione non solo della particolare funzione che tale elemento ha nella disciplina del tributo, ma anche per il fatto che le disposizioni relative alle sanzioni prevedono l'equiparazione dell'omessa indicazione dell'imposta in fattura alla mancata emissione del documento Pertanto qualsiasi documenti che rechi l'addebito dell'IVA è da considerarsi fattura, anche se irregolare nell'ipotesi in cui contenga indicazioni incomplete e inesatte*”.

¹¹⁷ Le esenzioni intese come operazioni ove non vi è l'addebito dell'imposta e per il quale correlativamente non è concesso il diritto alla detrazione all'acquisto sono indicate negli articoli da 132 a 137 della Direttiva 2006/112/CE. In particolare nell'articolo 135 sono delineate le esenzioni di più diretta applicazione da parte degli Stati membri tra queste: a) le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione; b) la concessione e la negoziazione di crediti nonché la gestione di crediti da parte di chi li ha concessi; c) la negoziazione e la presa a carico di impegni, fidejussioni e altre garanzie nonché la gestione di garanzie di crediti da parte di chi ha concesso questi ultimi; d) le operazioni, compresa la negoziazione, relative ai depositi di fondi, ai conti correnti, ai pagamenti, ai giroconti, ai crediti, agli assegni e ad altri effetti commerciali, ad eccezione del ricupero dei crediti; e) le operazioni, compresa la negoziazione, relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio, ad eccezione delle monete e dei biglietti da collezione ossia monete d'oro, d'argento o di altro metallo e biglietti che non sono normalmente utilizzati per il loro valore liberatorio o presentano un interesse per i numismatici; f) le operazioni, compresa la negoziazione ma eccettuate la custodia e la gestione, relative ad azioni, quote parti di società o associazioni, obbligazioni e altri titoli, ad esclusione dei titoli rappresentativi di merci e dei diritti o titoli di cui all'articolo 15, paragrafo 2; g) la gestione di fondi comuni d'investimento quali sono definiti dagli Stati membri; h) le cessioni, al valore facciale, di francobolli validi per l'affrancatura nel loro rispettivo territorio, di bolli fiscali e di altri simili valori; i) le scommesse, le lotterie e altri giochi d'azzardo con poste di denaro, salvo condizioni e limiti stabiliti da ciascuno Stato membro; j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diversi da quelli di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a); k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b); l) l'affitto e la locazione di beni immobili. Sul tema delle esenzioni nel sistema dell'IVA si rinvia a F. MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'IVA*, GIAPPICHELLI, 2013.

operazioni non imponibili e non soggette ad imposta per carenza del requisito di territorialità nello Stato di residenza del soggetto prestatore del servizio, prevedono l'obbligo di emissione della fattura¹¹⁸ a conferma del fatto che la fattura è elemento rilevante nell'applicazione del modello impositivo dell'IVA pur non comportando e non documentando l'addebito dell'imposta. In tali fattispecie la fattura documenta l'operazione al fine della determinazione del volume di affari – inteso come la somma delle cessioni di beni e delle prestazioni si servizi poste in essere¹¹⁹ - del soggetto

¹¹⁸ In tal caso se trattasi di inversione contabile “esterna” su servizi il soggetto prestatore del servizio – il quale si ritiene territorialmente rilevante nello stato del committente soggetto passivo e residente in altro Stato membro – dovrà emettere una fattura con la dizione inversione contabile. In Italia il soggetto prestatore italiano del servizio transazionale, ad eccezione dei casi di territorialità specifica previsti dagli articoli 7-quater e ss. del D.P.R. 633/1972 è tenuto ad emettere una fattura ai sensi dell'articolo 21, 6° comma bis, del D.P.R. 633/1972 ove si prevede che “*la fattura è emessa anche per le tipologie di operazioni sottoelencate e contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale: a) cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7-bis comma 1, con l'annotazione "operazione non soggetta b) operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis, 9 e 38-quater, con l'annotazione "operazione non imponibile" c) operazioni esenti di cui all'articolo 10, eccetto quelle indicate al n. 6), con l'annotazione "operazione esente"; d) operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, con l'annotazione, a seconda dei casi, "regime del margine - beni usati", "regime del margine - oggetti d'arte" o "regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione"; e) operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine previsto dall'articolo 74-ter, con l'annotazione "regime del margine - agenzie di viaggio . La stessa prestazione pur essendo non territorialmente rilevante in Italia è da includere nel volume di affari IVA ai sensi dell'articolo 20 del D.P.R. 633/1972. In ogni caso per evitare che tale disposizione potesse danneggiare gli esportatori abituali è stato stabilito che queste operazioni non rientrano nel denominatore del rapporto necessario per la determinazione dello status di esportatore ai sensi dell'articolo 8 del D.P.R. 633/1972. Sul punto si rinvia a R.PORTALE, IVA – Imposta sul valore aggiunto, 2015, GIUFFRÈ, 2015, pag. 991.*

¹¹⁹ Sulla rilevanza del volume di affari afferma COMELLI, *op. cit.* pag. 765 che” *la definizione di volume di affari assume una importanza rilevantissima ai fini dell'applicazione dell'IVA [...] rileva sotto molteplici rilievo con riferimento alla individuazione dei soggetti che possono acquistare o importare beni o servizi senza applicazione dell'imposta in considerazione dell'effettuazione delle operazioni internazionali [...], alle semplificazioni per i contribuenti minori afferenti alla fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta, all'applicazione di alcune disposizioni nei confronti dei produttori agricoli, nonché in relazione alla disciplina afferente all'esercizio di più attività*”. Nella Direttiva 2006/112/CE non vi è una definizione specifica di volume di affari seppur si può rinvenire un riferimento a tale

di imposta e risulta rilevante per i controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Nel sistema dell'IVA (ed in questo caso con maggiore enfasi nell'accezione più prettamente nazionale)¹²⁰ come noto oltre alle operazioni imponibili si distinguono¹²¹: a) le operazioni escluse dal campo di applicazione dell'imposta le quali, seppur effettuate da un soggetto di imposta, non rientrano nel campo di applicazione dal punto di vista oggettivo perché dalla legge non considerate cessioni o prestazioni di servizi. Per tali operazioni non vi è l'obbligo di fatturazione, di registrazione e di dichiarazione dell'imposta e non rientrano nel volume di affari ai fini IVA; b) le operazioni qualificate come non soggette ad imposta in considerazione della loro irrilevanza sotto il profilo territoriale in quanto non effettuate, e pertanto non sottoposte a tassazione nel territorio dello Stato membro secondo i principi della Direttiva comunitaria tra le quali si inquadrano in particolare le cessioni relative ai beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, nonché in genere le prestazioni di servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di altro Stato Membro. Per tali operazioni vi è l'obbligo di fatturazione, registrazione, dichiarazione e rientrano nel volume di affari ai fini IVA; c) le operazioni che, pur essendo effettuate da soggetto di imposta ed essendo oggettivamente qualificabili come cessioni di beni o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti, sono dichiarate non imponibili in considerazione della loro proiezione al di fuori del territorio dello Stato o della Comunità, tra queste si segnalano le cessioni all'esportazione ed assimilate, i servizi internazionali o connessi agli scambi

concetto nell'articolo 174 della Direttiva 2006/112/CE in cui vengono individuate le modalità per il calcolo del pro-rata IVA.

¹²⁰ Nella Direttiva comunitaria 2006/112/CE per operazioni esenti si intendono: - le operazioni esenti di cui agli artt. da 132 a 137 che nell'accezione italiana sono indicate nell'articolo 10 del D.P.R. 633/1972, - le operazioni esenti intese come operazioni intracomunitarie qualificate in Italia come operazioni non imponibili; - le esportazioni e le operazioni ad esse assimilate qualificate anch'esse in Italia come operazioni non imponibili.

¹²¹ G.MANDO', D.MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, 2011, pag. 240.

internazionali e le cessioni intracomunitarie. Come per le operazioni di cui alla lettera b) anche per tali operazioni vige l'obbligo di fatturazione, registrazione, dichiarazione e rientrano nel volume di affari ai fini IVA; d) infine vi sono le operazioni esenti. Sulla definizione di operazioni esenti è possibile richiamare una chiara definizione offerta della dottrina nazionale¹²² che ha affermato che “si ha esenzione quando secondo i principi generali del tributo l'atto economico dovrebbe esservi soggetto, ricorrendo tutti i presupposti, soggettivo, oggettivo e territoriale, per le corresponsione dell'IVA: senonché lo Stato – in conformità delle direttive comunitarie – rinuncia al prelievo fiscale per motivi di ordine tecnico – fiscale, politico-fiscale, politico-economico, politico-sociale. La esenzione si concreta, in definitiva, nell'esonero dal pagamento dell'imposta sulla operazione effettuata, venendone beneficiato l'acquirente o il committente al quale non viene di conseguenza addebitata l'IVA in via di rivalsa: ma a tanto non corrisponde un beneficio per il cedente o prestatore per il quale opera, in via generale, il limite alla detrazione dell'IVA sugli acquisti in presenza di operazioni attive esenti (diritto di detrazione che invece compete per intero pur quando l'operazione attiva sia soggetta ad aliquota ridotta). La esenzione da IVA prevista dalla legge opera pertanto nel senso che l'imposta non colpisce il solo incremento di valore prodotto dal soggetto che cede beni o presta servizi esenti: all'incontro per effetto del cennato limite alla detrazione dell'imposta che ha gravato i beni ed i servizi ricevuti dal soggetto stesso, l'imposta pagata nelle fasi anteriori viene a costituire per il medesimo un elemento di costo, incorporandosi, quindi nel prezzo del bene o del servizio offerto e viene, in tal modo, traslato sull'acquirente che si atteggia, rispetto all'operazione, come consumatore finale”. Nel caso delle operazioni esenti, pertanto, il soggetto che pone in essere l'operazione è obbligato all'emissione della fattura, alla registrazione della stessa ed alla

¹²² G.MANDO', D.MANDO', *op.ult.cit.*, pag. 241.

indicazione dell'operazione nella dichiarazione annuale. Le relative operazioni ivi indicate concorreranno a formare anche il volume di affari.

In tali fattispecie, la fattura svolge un ruolo rilevante in quanto in primo luogo riporta correttamente la disposizione nazionale di riferimento per l'applicazione dell'esenzione¹²³ ed in secondo luogo costituisce il titolo per la certificazione dell'esenzione che ha una diretta conseguenza sulle modalità di esercizio del diritto alla detrazione in capo al soggetto cedente.

In linea generale il soggetto cedente del bene o prestatore del servizio che pone in essere delle operazioni esenti non ha il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta nello Stato membro nella misura in cui i beni che gli sono o gli saranno ceduti ed i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo sono impiegati relativamente alla propria attività esente¹²⁴. Questo in quanto secondo l'articolo 168 della Direttiva 2006/112/CE il diritto alla detrazione spetta esclusivamente se i beni ed i servizi acquistati sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta del soggetto che pone in essere l'operazione esente¹²⁵.

¹²³ In ambito comunitario come affermato dalla Corte di Giustizia europea in numerose sentenze tra le quali la sent. 3 marzo 2005, C-472/03, *Staatssecretaris van Financiën - Arthur Andersen & Co. Accountants c.s.*, le esenzioni “devono essere interpretate restrittivamente, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'IVA è riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo. Tali esenzioni costituiscono nozioni autonome del diritto comunitario, che mirano ad evitare divergenze nell'applicazione da uno Stato membro all'altro del sistema dell'IVA”.

¹²⁴ In termini generali l'articolo 168 della Direttiva 2006/112/CE afferma che, nella misura in cui i beni ed i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta il soggetto passivo ha diritto di detrarre dall'imposta di cui egli è debitore l'IVA dovuta o assolta per tali beni. Come è stato affermato in dottrina, P. CENTORE, *Manuale dell'IVA Europea*, IPSOA, 2008, pag. 879, l'inciso circoscrive chiaramente la deducibilità del tributo sotto un duplice profilo, per cui ai fini della sussistenza del diritto è necessario i) da un lato un effettivo impiego (o utilizzo) dei beni e dei servizi acquistati ai fini dell'effettuazione di operazioni attive e ii) dall'altro, che queste ultime siano soggette all'imposta.

¹²⁵ L'articolo 169 della Direttiva 2006/112/CE contiene un'eccezione a tale regola generale e permette in linea generale il diritto alla detrazione per le operazioni di cessioni intracomunitarie e di esportazione e per talune operazioni esenti. In particolare nella disposizione si prevede espressamente che “oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti: a) sue operazioni relative alle

Nel modello impositivo comunitario però è stato espressamente previsto che se il soggetto svolge sia attività “imponibili” sia attività che non danno il diritto alla detrazione come le operazioni esenti la detrazione è ammessa comunque per il c.d. prorata¹²⁶ dell’IVA relativo alla prima categoria di operazioni. Il prorata è calcolato come il rapporto tra il totale delle operazioni che danno il diritto alla detrazione ed il totale di tutte le operazioni attive incluse quelle esenti e rappresenta la percentuale di detraibilità sul totale delle operazioni effettuate dal soggetto cedente o prestatore del servizio¹²⁷.

Da questo punto di vista, quindi, la corretta documentazione delle operazioni esenti è assolutamente rilevante in quanto è presupposto

attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro;

b) sue operazioni esenti conformemente agli articoli 138, 142, e 144, agli articoli da 146 a 149, agli articoli 151, 152, 153 e 156, all'articolo 157, paragrafo 1, lettera b), agli articoli da 158 a 161 e all'articolo 164; c) sue operazioni esenti conformemente all'articolo 135, paragrafo 1, lettere da a) a f), quando il destinatario è stabilito fuori della Comunità o quando tali operazioni sono direttamente connesse a beni destinati a essere esportati fuori della Comunità”

¹²⁶ Sull’applicazione del pro-rata da parte degli Stati Membri si rinvia alle sentenze della Corte di Giustizia UE, 29 aprile 2004, C-77/01, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA*; sent. 26 maggio 2005, C-536/03, *António Jorge Lda*; sent. 6 marzo 2008, C-98/07, *Nordania Finans*; 29 ottobre 2009, C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S*; sent. 12 settembre 2013, C-388/11, *Le Crédit Lyonnais*; sent. 10 luglio 2014, C-183/13, *Banco Mais SA*.

¹²⁷ L’articolo 173 della Direttiva 2006/112/CE afferma espressamente che “*per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione di cui agli articoli 168, 169 e 170, sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il prorata dell’IVA relativo alla prima categoria di operazioni. Il prorata di detrazione è determinato, conformemente agli articoli 174 e 175, per il complesso delle operazioni effettuate dal soggetto passivo.*

Gli Stati membri possono adottare le misure seguenti: a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività , se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;

b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori; c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi; d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la detrazione secondo la norma di cui al paragrafo 1, primo comma, relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate; e) prevedere che non si tenga conto dell'IVA che non può essere detratta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante.

essenziale per la determinazione del prorata di detrazione. In senso diverso nelle operazioni di esportazione, di cessione intracomunitaria e nelle prestazioni di servizi per il quale vige l'inversione contabile "esterna" la fattura assume rilievo più prettamente documentale finalizzata alla documentazione dell'operazione ed alla prova dell'effettiva concretizzazione dell'operazione sotto il rilievo diretto della territorialità.

A queste fattispecie, inoltre, devono tenersi distinte quelle che hanno ad oggetto le operazioni per le quali si realizzano tutti i presupposti per l'applicazione dell'imposta (soggettivo, oggettivo e territoriale) ma sono poste in essere da soggetti per i quali la Direttiva comunitaria prevede la possibilità, esercitabile da parte degli Stati membri, di introdurre delle esenzioni all'applicazione delle norme in tema di fatturazione, registrazione e dichiarazioni di imposta¹²⁸.

Nella legislazione nazionale italiana, ad esempio, tale facoltà è stata espressamente operata con introduzione dell'articolo 22 del D.P.R. 633/1972 che ha previsto per taluni categorie di soggetti (commercianti al minuto e artigiani, esercenti alberghi, pubblici esercizi, mense aziendali; imprese di trasporto persone e cose; artigiani che prestano servizi in locali aperti il pubblico o presso i clienti; istituti di credito per custodia e amministrazione

¹²⁸ Il riferimento in tal caso è all'articolo 272 della Direttiva 2006/112/CE ove è specificamente previsto che "gli Stati membri possono esentare i soggetti passivi seguenti da determinati obblighi o da qualsiasi obbligo di cui ai capi da 2 a 6: a) i soggetti passivi i cui acquisti intracomunitari di beni non sono soggetti all'IVA conformemente all'articolo 3, paragrafo 1; b) i soggetti passivi che non effettuano alcuna delle operazioni di cui agli articoli 20, 21, 22, 33, 36, 138 e 141; c) i soggetti passivi che effettuano unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi esenti in virtù degli articoli 132, 135 e 136, degli articoli da 146 a 149 e degli articoli 151, 152 e 153; d) i soggetti passivi che beneficiano della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292; e) i soggetti passivi che beneficiano del regime comune forfettario per i produttori agricoli. Gli Stati membri non possono esentare i soggetti passivi di cui al primo comma, lettera b), dagli obblighi di fatturazione di cui al capo 3, sezioni da 3 a 6, e al capo 4, sezione 3. Qualora si avvalgano della facoltà di cui al paragrafo 1, primo comma, lettera e), gli Stati membri prendono le misure necessarie per la corretta applicazione del regime transitorio di imposizione delle operazioni intracomunitarie. Gli Stati membri possono esentare i soggetti passivi diversi da quelli di cui al paragrafo 1 da alcuni degli obblighi contabili di cui all'articolo 242.

titoli; soggetti che esercitano alcune operazioni esenti; attività di organizzazione di escursioni, visite della città, giri turistici ed eventi simili, effettuata dalle agenzie di viaggi e turismo) l'esonero dall'emissione della fattura, salvo non sia richiesta dal cliente al momento dell'effettuazione dell'operazione¹²⁹.

Nelle operazioni svolte da tali soggetti, quindi, non vi è l'obbligo di emissione della fattura e pertanto non vi è l'addebito dell'imposta seppur il prezzo del corrispettivo pagato dal consumatore finale sarà da considerarsi comprensivo dell'imposta¹³⁰.

Su questo tema la Corte di Giustizia in un recente pronunciamento¹³¹ ha affermato che qualora in una compravendita le parti abbiano stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'imposta sul valore aggiunto dovuta sull'operazione imponibile, il prezzo pattuito, nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dell'acquirente l'imposta sul valore aggiunto riscossa dall'amministrazione tributaria, deve essere considerato già comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto¹³².

2.4. Il possesso della fattura quale condizione necessaria (ma non sufficiente) per l'esercizio del diritto alla detrazione

¹²⁹ Nella legislazione italiana è previsto che tutti gli operatori che effettuano operazioni per le quali ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. 633/1972 non è obbligatoria l'emissione della fattura, se non è richiesta del cliente, devono certificare i corrispettivi attraverso lo strumento alternativo della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale. Si segnala infine che nella legislazione italiana è stata introdotta un'ulteriore possibilità di introdurre per decreto delle esenzioni alla fatturazione per soggetti che prestano servizi al pubblico con carattere di uniformità, frequenza e importo limitato. Sul punto si rinvia a R. PORTALE, *IVA ed enti pubblici*, GIUFFRÈ, 2014, pag. 26.

¹³⁰ Sulla rilevanza della rivalsa nelle operazioni poste in essere ai sensi dell'articolo 22 del D.P.R. 633/1972 e sul generale tema dell'imposta incorporata nel prezzo si rinvia tra gli altri a F. GALLO, *Principi di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pag. 79; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. Dir. Trib.", 1993, pag. 1303.

¹³¹ Corte di Giustizia sent. 7 novembre 2013, cause riunite C-249/12 e C-250/12 con nota di G. D'ANGELO, *op. cit.*

¹³² Il tema dell'addebito della maggiore imposta determinata in sede di controllo e/o verifica fiscale sarà oggetto del capitolo quarto dedicato alle patologie del modello impositivo.

La rilevanza della fattura quale documento fondamentale del meccanismo applicativo dell'imposta si concretizza non solo dal lato del soggetto che pone in essere l'operazione imponibile (e come si è verificato nel paragrafo precedente per quelle non imponibili ed esenti) ma in maniera ancor più evidente dal lato del soggetto cessionario o committente del servizio cui spetta il diritto alla detrazione in relazione all'operazione svolta.

La Direttiva 2006/112/CE in relazione alle modalità per l'esercizio del diritto alla detrazione è chiara nello stabilire all'articolo 178¹³³ che ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione il soggetto acquirente o committente del servizio deve essere in possesso di una fattura redatta ai sensi degli articoli 220 e successivi della Direttiva.

Tale necessità viene esplicitata in modo chiaro nella Direttiva con riferimento alle operazioni territorialmente rilevanti in un singolo Stato membro (c.d. operazioni interne), agli acquisti intracomunitari¹³⁴ ed alle importazioni, mentre risulta più sfumata per quanto concerne le operazioni

¹³³ L'articolo 178 della Direttiva 2006/112/CE afferma espressamente che “*per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6; b) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera b), relativa alle operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro; c) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera c), relativa agli acquisti intracomunitari di beni, aver riportato sulla dichiarazione IVA prevista all'articolo 250 tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari di beni ed essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni 3, 4 e 5; d) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera d), relativa alle operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro; e) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera e), relativa alle importazioni di beni, essere in possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'IVA dovuta o ne consenta il calcolo; f) quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro*”.

¹³⁴ Per gli acquisti intracomunitari l'articolo 181 della Direttiva 2006/112/CE prevede espressamente che gli Stati Membri possono autorizzare un soggetto passivo che non sia in possesso di una fattura redatta ai sensi della Direttiva 2006/112/CE all'esercizio del diritto alla detrazione.

per le quali si ritiene applicabile il meccanismo della inversione contabile¹³⁵. Per le operazioni interne, gli acquisti intracomunitari e le importazioni il possesso della fattura rappresenta una condizione necessaria, seppur non sufficiente, per l'esercizio del diritto alla detrazione. Il possesso della fattura è condizione non sufficiente in quanto evidentemente, come si dirà nel paragrafo 2.5., per l'esercizio del diritto alla detrazione è necessario il rispetto di ulteriori condizioni sostanziali legate all'operazione di acquisto e alla qualificazione soggettiva delle parti dell'operazione.

Ciò naturalmente non riduce l'importanza della fattura che rappresenta il biglietto d'entrata al diritto alla detrazione¹³⁶. Come è stato affermato, “se il diritto alla deduzione dell'IVA esiste chi lo invoca deve dimostrare di aver pagato l'imposta. Nell'ambito del sistema comunitario dell'IVA, la fattura è un mezzo fondamentale – probabilmente il più chiaro che ci sia per fornire tale prova. Per questo motivo ogni soggetto passivo titolare del diritto alla detrazione dell'IVA deve procurarsi e conservare meticolosamente la documentazione necessaria per evitare di vedersi respingere, in quanto infondata, la domanda di deduzione”¹³⁷.

¹³⁵ Per le operazioni di inversione contabile “interna” ed “esterna”, come si dirà nel paragrafo successivo, la Direttiva non prevede espressamente nei confronti del soggetto acquirente o committente (che è anche il debitore di imposta) l'obbligo di essere in possesso di una fattura emessa dal soggetto che pone in essere il fatto generatore dell'imposta. In tal caso la Direttiva rinvia alle formalità stabilite da ogni singolo Stato Membro.

¹³⁶ Conclusioni dell'avvocato generale sir. Gordon Slynn presentate il 31 maggio 1988 relativamente alle cause riunite 123 e 330/87. Secondo l'avvocato generale “ *la fattura in regola è il biglietto di entrata al diritto di detrazione, salvo le autorità fiscali successivamente dimostrino che esso è falso; se la fattura non è in regola, è concepibile che il contribuente possa dimostrare la regolarità del negozio e che il suo fornitore ha addebitato per l'IVA quanto egli ha pagato come imposta a monte, ma se la fattura manca di dati essenziali grava sull'interessato l'onere di provare il suo diritto alla detrazione*”.

¹³⁷ Conclusioni dell'avvocato generale G. Jacobs presentate il 23 ottobre 2003 relativamente alla causa C-90/02, *Bockemühl* in cui si aggiunge che “ *la corretta emissione e conservazione delle fatture ha un'importanza cruciale anche ai fini degli accertamenti fiscali cui l'amministrazione competente procede per garantire l'osservanza della normativa IVA rilevante*”.

La Corte di Giustizia europea è intervenuta più volte a confermare la rilevanza della fattura per l'esercizio del diritto alla detrazione¹³⁸. Nei pronunciamenti della Corte¹³⁹ si è consolidato un orientamento pressoché costante che ha confermato, in ossequio al dettato comunitario, che il soggetto acquirente deve essere in possesso di una fattura redatta conformemente alle indicazioni normative comunitarie al fine dell'esercizio alla detrazione¹⁴⁰.

Vi è da segnalare che nella previgente Direttiva 77/388/CEE¹⁴¹ all'articolo 22 era previsto che il soggetto passivo aveva l'obbligo di emettere una fattura o in alternativa la possibilità di emettere un documento equivalente. Tale possibilità che è stata eliminata già con l'introduzione del regime transitorio e non è più presente nella vigente Direttiva 2006/112/CE, ha dato luogo ad alcuni pronunciamenti discordanti da parte della Corte di Giustizia.

In particolare, nella sentenza 15 luglio 2010, causa C-368/09 la Corte di Giustizia ha dichiarato che gli Stati Membri non possono condizionare il diritto alla detrazione dell'IVA al rispetto di condizioni riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalle

¹³⁸ Tra le sentenze della Corte di Giustizia che si sono espresse con riferimento alla valenza della fattura nel meccanismo applicativo dell'imposta, si segnalano le sentt. 14 luglio 1988, cause riunite C-123 e 330/87, *Léa Jeunehomme*; sent. 5 dicembre 1996, causa C-85/95, *John Reisdorf*; sent. 11 giugno 1998, C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises*; sent. 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*; sent. 1° marzo 2012, C-280/12, *Kopalnia Odkrywkowa Polski*; sent. 15 luglio 2010, C-368/09, *Pannon*; sent. 8 maggio 2013, C-271/12, *Petroma Transport*.

¹³⁹ Per un ulteriore riepilogo ragionato delle diverse sentenze della Corte di Giustizia europea in tema di rilevanza della fattura si rinvia a S.CESATI, A.SANTI, *Ammissibile la detrazione IVA senza fattura (ma con versamento)*, in "L'IVA", n. 2/2012, pag. 34.

¹⁴⁰ Già nella sentenza 14 luglio 1988, cause riunite C-123 e 330/87, *Léa Jeunehomme* era stato affermato che la Sesta Direttiva consentiva agli Stati Membri di subordinare l'esercizio del diritto di detrazione alla detenzione di una fattura contenente obbligatoriamente talune indicazioni necessarie per garantire la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto ed il controllo da parte dell'amministrazione fiscale. Tali indicazioni, naturalmente non dovevano, per il loro numero o per la loro tecnicità, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione.

¹⁴¹ Il riferimento è alla Direttiva 77/388/CEE nella versione previgente prima delle modifiche apportate dal regime transitorio ad opera della Direttiva CEE 16 dicembre 1991, n. 91/680/CEE.

disposizioni della Direttiva¹⁴². Diversamente, nella sentenza 8 maggio 2013, causa C-271/12 riferita alla vecchia disciplina della Sesta Direttiva, la Corte di Giustizia ha affermato che la normativa comunitaria non osterebbe ad una normativa nazionale in forza del quale il diritto alla detrazione potrebbe essere negato ai soggetti passivi in possesso di fatture incomplete anche qualora queste ultime siano completate mediante la produzione di informazioni dirette a dimostrare l'effettività, la natura e l'importo delle operazioni fatturate dopo l'adozione di una siffatta decisione di diniego.

In ogni caso allo stato attuale, ed in conformità alla Direttiva 2006/112/CE non sussiste alcun riferimento alla possibilità per il soggetto passivo di emettere un documento equivalente alla fattura. Per fattura, si deve ritenere esclusivamente il documento che è in possesso delle informazioni indicate nell'articolo 226 della Direttiva 2006/112/CE (per l'appunto si parla di documento obbligatorio a carattere vincolato). Il soggetto acquirente o committente deve essere necessariamente in possesso di tale documento e naturalmente realizzare i requisiti sostanziali previsti dalla normativa IVA per la detrazione, che non può essere limitata in presenza di meri errori formali nella considerazione che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono

¹⁴² I giudici europei hanno affermato nella sentenza C-368/09, *Pannon*, (punto 45) che “*gli artt. 167, 178, lett. a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa o prassi nazionale in forza della quale le autorità nazionali negano ad un soggetto passivo il diritto di detrarre dall'importo dell'IVA di cui è debitore l'importo dell'imposta dovuta o pagata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che la fattura iniziale, in suo possesso al momento della detrazione, comportava una data di conclusione della prestazione di servizi erronea e che non esisteva una numerazione continua della fattura rettificata successivamente e della nota di accredito che annullava la fattura iniziale, se ricorrono le condizioni materiali della detrazione e se, prima dell'adozione della decisione da parte dell'autorità interessata, il soggetto passivo le ha trasmesso una fattura rettificata, indicando la data esatta in cui tale prestazione è stata conclusa, anche qualora non esista una numerazione continua di tale fattura e della nota di accredito che annulla la fattura iniziale*”.

stati omessi dai soggetti passivi¹⁴³. In tal senso è stato affermato in modo molto chiaro dalla stessa Corte di Giustizia¹⁴⁴ che per quanto riguarda le condizioni formali di tale diritto risulta che il suo esercizio è subordinato al possesso della fattura che deve contenere obbligatoriamente le indicazioni fornite nell'articolo 226. Gli Stati Membri non possono, pertanto, condizionare il diritto alla detrazione dell'IVA al rispetto di condizioni riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalle disposizioni della Direttiva¹⁴⁵.

A conferma della rilevanza dei requisiti sostanziali rispetto a quelli formali è stato peraltro affermato che dal momento in cui l'amministrazione finanziaria dispone delle informazioni necessarie per accertare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della transazione, è debitore dell'IVA, non può imporre con riguardo al diritto alla detrazione condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio stesso¹⁴⁶.

¹⁴³ In tal senso la sentenza 11 dicembre 2014, C-590/13, *Idexx Laboratories Italia S.r.l.* con nota (del sottoscritto) P. MURGO, *Gli adempimenti strumentali nel modello di applicazione delle operazioni comunitarie e la rilevanza della fattura*, in "Riv. Dir. Trib.", n. 11/2014; e tra le altre, la sent. 30 settembre 2010, C-392/09, *Uszodaépítő* con nota di M. LOGOZZO, *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in "Rass. Trib.", n.4/2011, pag. 1069; sent. 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera Handelscompagnie*; sent. 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*; sent. 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *SC Fatorie Srl*.

¹⁴⁴ Sentenza Corte di Giustizia Europea, 1° marzo 2012, C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski*, punti 41, 42 e 43.

¹⁴⁵ In realtà come affermato dalla stessa Corte di Giustizia nella sentenza C-280/10 gli Stati Membri possono stabilire obblighi che essi ritengono necessari ai sensi dell'art. 273 della Direttiva ma tale facoltà non può essere utilizzata per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti da tale direttiva. Per inciso l'art. 273 della Direttiva 2006/112/CE prevede espressamente che "gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3."

¹⁴⁶ Nella causa C-280/10 si è giunti alla conclusione che le disposizioni comunitarie ostano :
- ad una normativa nazionale che non consenta né ai soci né alla società stessa di far valere il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata a monte su spese di investimento sostenute dai soci medesimi prima della costituzione e registrazione di detta

In definitiva la fattura rappresenta il documento principe per l'esercizio del diritto alla detrazione ed elemento imprescindibile per l'esercizio dello stesso in quanto definisce il periodo di imposta in cui il diritto alla detrazione è esercitabile. In sostanza tale periodo è rappresentato dal momento nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti dalla normativa comunitaria per l'esercizio del diritto alla detrazione, vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi ha avuto luogo e che il soggetto di imposta è in possesso della fattura¹⁴⁷.

2.5. Il ruolo (sfumato) della fattura nelle ipotesi di inversione contabile “interna” ed “esterna”

Come anticipato nel paragrafo precedente, l'articolo 178 della Direttiva 2006/112/CE, prevede che per l'esercizio del diritto alla detrazione da parte dell'acquirente/committente, in relazione alle ipotesi di inversione contabile, non è previsto un obbligo specifico di possesso della fattura come invece stabilito per le operazioni interne, di importazione e di acquisto intracomunitario.

Preliminarmente si deve considerare che nella Direttiva comunitaria sono previste diverse fattispecie di inversione contabile rispondenti a logiche e finalità differenti. In linea generale, vi sono delle deroghe giustificate dall'applicazione delle regole territoriali c.d. “inversione esterna” che coinvolgono generalmente soggetti passivi residenti in Stati membri diversi e deroghe introdotte in ambito interno c.d. “inversione interna” finalizzate a combattere la frode e l'evasione fiscale¹⁴⁸ che seppur generalmente

società, ai fini ed in funzione dell'attività economica della stessa e , - ad una normativa nazionale in applicazione della quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, l'imposta sul valore aggiunto versata a monte non può essere detratta da parte di una società qualora la fattura, emessa prima della registrazione e dell'identificazione di tale società ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sia stata intestata ai suoi soci.

¹⁴⁷ Sentenza della Corte di Giustizia europea, 29 aprile 2004, causa C-152/02, *Terra*.

¹⁴⁸ Per la distinzione tra reverse charge interno e reverse charge esterno si rinvia a P.CENTORE, *Reverse charge obbligatorio per le operazioni interne*, in “*Fisc. e comm. int.*”, n. 6, 2012, pag. 27.

applicabili tra soggetti passivi nazionali possono riguardare soggetti residenti in Stati membri differenti. Tra le ipotesi previste nella prima categoria c.d. “inversione esterna” si riconducono generalmente le fattispecie previste negli articoli 194 e 196 della Direttiva¹⁴⁹. L’articolo 194 introduce la facoltà per gli Stati Membri di individuare nel soggetto destinatario della cessione di beni e della prestazione di servizi il soggetto debitore dell’imposta quando l’operazione è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato Membro in cui è dovuta l’IVA.

L’articolo 196 della Direttiva 2006/112/CE modificato dalla Direttiva 12 febbraio 2008, n. 8 (c.d. Direttiva Servizi) introduce un’inversione contabile obbligatoria, per i servizi transnazionali, in capo al soggetto passivo committente del servizio¹⁵⁰. In tale fattispecie, l’inversione contabile risponde ad un’esigenza sistematica di modifica della tassazione dei servizi transazionali e prevede che il soggetto prestatore non residente integri il fatto generatore dell’imposta, obbligandosi a qualificare l’operazione ai fini della territorialità¹⁵¹ e ad emettere la fattura, se è un soggetto comunitario, mentre il soggetto committente riveste la qualifica di debitore dell’imposta

¹⁴⁹ Delle ulteriori ipotesi di inversione contabile rispondenti a criteri di territorialità sono previste all’articolo 195 relativamente alle cessioni del gas ed all’articolo 197 riguardante specifiche ipotesi di “triangolazione comunitaria”.

¹⁵⁰ L’articolo 44 della Direttiva 2006/112/CE prevede che “*il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell’indirizzo permanente o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione*”, l’articolo 45 che “*il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una stabile organizzazione del prestatore situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo dell’indirizzo permanente o della residenza abituale del prestatore*”.

¹⁵¹ Il prestatore deve in particolare individuare lo status del destinatario come indicato negli articoli 17, 18 e 19 del Regolamento comunitario 15 marzo 2011, n. 282.

ed è tenuto, per effetto di quanto previsto nel settimo considerando della Direttiva 2008/8/CE, a valutare il corretto importo dell'IVA dovuta sul servizio acquistato¹⁵².

Le ipotesi di “inversione interna”, invece, sono quelle introdotte negli articoli da 198 a 199-ter della Direttiva 2006/112/CE e risultano finalizzate a combattere la frode e l'evasione fiscale.

In tali ipotesi, la Direttiva individua delle specifiche operazioni per le quali gli Stati Membri, seguendo una particolare procedura prevista dalla Direttiva, possono introdurre in ambito nazionale delle deroghe rispetto al modello ordinario di applicazione dell'imposta individuando come debitore, un soggetto diverso da quello che realizza il fatto generatore. In particolare nella Direttiva sono ricompresi: l'articolo 198 che introduce una ipotesi di inversione contabile per le operazioni concernenti l'oro¹⁵³, gli articoli 199¹⁵⁴

¹⁵² In tal senso L. SALVINI, *op. ult. cit.*, pag. 937.

¹⁵³ Nell'articolo 198 della Direttiva 2006/112/CE è previsto che “*se operazioni specifiche concernenti l'oro da investimento tra un soggetto passivo operante su un mercato dell'oro regolamentato e un altro soggetto passivo non operante su tale mercato sono assoggettate all'imposta in virtù dell'articolo 352, gli Stati membri designano l'acquirente come debitore dell'imposta. Se l'acquirente non operante su un mercato dell'oro regolamentato è un soggetto passivo tenuto all'identificazione ai fini IVA nello Stato membro in cui è dovuta l'imposta unicamente per le operazioni di cui all'articolo 352, il venditore adempie agli obblighi fiscali in nome dell'acquirente conformemente alle disposizioni di detto Stato membro. Quando una cessione di materiale d'oro o di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi o una cessione di oro da investimento quale definito all'articolo 344, paragrafo 1, è effettuata da un soggetto passivo che ha esercitato una delle opzioni di cui agli articoli 348, 349 e 350, gli Stati membri possono designare l'acquirente come debitore dell'imposta. Gli Stati membri stabiliscono le modalità e le condizioni di applicazione dei paragrafi 1 e 2*”.

¹⁵⁴ Nell'articolo 199 della Direttiva 2006/112/CE si prevede in particolare che “*Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni: a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3; b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a); c) cessioni di beni immobili, di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere j) e k), qualora il cedente abbia optato per l'imposizione dell'operazione ai sensi dell'articolo 137; d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI; e)*

e 199-bis¹⁵⁵ che attribuiscono la facoltà agli Stati membri di introdurre, per una serie di operazioni relative a settori diversi contrassegnati da un'elevata rischiosità fiscale, delle ipotesi di inversione contabile e l'articolo 199-ter che in attuazione del meccanismo della c.d. *Quick Reaction Mechanism – QRM*¹⁵⁶ attribuisce la facoltà agli Stati Membri, in casi di imperativa

cessioni di beni dati in garanzia da un soggetto passivo ad un altro soggetto passivo in esecuzione di questa garanzia; f) cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto; g) cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario. Quando applicano l'opzione di cui al paragrafo 1, gli Stati membri possono definire le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplate e le categorie di prestatori, cedenti, acquirenti o destinatari cui tali misure possono applicarsi. Ai fini del paragrafo 1, gli Stati membri possono adottare le seguenti misure: a) esigere che il soggetto passivo che esercita altresì attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2, sia considerato soggetto passivo per le operazioni di cui al paragrafo 1 del presente articolo effettuate nei suoi confronti; b) esigere che un ente di diritto pubblico che non è soggetto passivo sia considerato soggetto passivo per le operazioni di cui al paragrafo 1, lettere e), f) e g) effettuate nei suoi confronti. Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito all'introduzione delle misure nazionali adottate in applicazione delle disposizioni del paragrafo 1 nella misura in cui non si tratti di misure autorizzate dal Consiglio prima del 13 agosto 2006 a norma dell'articolo 27, paragrafi da 1 a 4, della direttiva 77/388/ CEE e mantenute ai sensi del paragrafo 1 del presente articolo.

¹⁵⁵ L'articolo 199-bis della Direttiva 2006/112/CE afferma al primo comma che “fino al 31 dicembre 2018 e per un periodo minimo di due anni, gli Stati membri possono stabilire che il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni: a) trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra definiti all'articolo 3 della direttiva 2003/87/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 ottobre 2003, che istituisce un sistema per lo scambio di quote di emissioni dei gas a effetto serra nella Comunità, trasferibili a norma dell'articolo 12 di tale direttiva; b) trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla stessa direttiva; c) cessioni di telefoni cellulari, concepiti come dispositivi fabbricati o adattati per essere connessi a una rete munita di licenza e funzionanti a frequenze specifiche, con o senza altro utilizzo; d) cessioni di dispositivi a circuito integrato quali microprocessori e unità centrali di elaborazione prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale [115]; e) cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'articolo 38, paragrafo 2; f) cessioni di certificati relativi a gas ed energia elettrica; g) prestazioni di servizi di telecomunicazione ai sensi dell'articolo 24, paragrafo 2; h) cessioni di console di gioco, tablet PC e laptop; i) cessioni di cereali e colture industriali, fra cui semi oleosi e barbabietole, che non sono di norma destinati al consumo finale senza aver subito una trasformazione ; j) cessioni di metalli grezzi e semilavorati, fra cui metalli preziosi, quando non sono altrimenti contemplati dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera d), dai regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione a norma degli articoli da 311 a 343 o dal regime speciale per l'oro da investimento a norma degli articoli da 344 a 356”.

¹⁵⁶ L'articolo 199-ter è stato introdotto dalla Direttiva 22 luglio 2013, n. 42 titolata “direttiva del Consiglio che modifica la Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune

urgenza e seguendo una particolare procedura prevista dalla disposizione, di introdurre delle ipotesi di inversione contabile¹⁵⁷.

In tutti i suddetti casi il soggetto prestatore o cedente è tenuto all'emissione della fattura ai sensi dell'articolo 220 della Direttiva 2006/112/CE ed il cessionario o committente diviene responsabile per tutto quanto riguarda la corretta qualificazione dell'operazione in termini di applicabilità di eventuali esenzioni e di determinazione del debito IVA con corretta individuazione dell'aliquota e della base imponibile. Allo stesso soggetto spetta ovviamente il corrispondente diritto alla detrazione.

Per tutte le fattispecie di inversione contabile "interna" ed "esterna" la Direttiva comunitaria, a differenza delle altre operazioni individuate nell'articolo 178 non prevede espressamente che il soggetto acquirente deve essere in possesso della fattura del cedente, prestatore al fine dell'esercizio del diritto alla detrazione.

A tale conferma la Corte di Giustizia, nella sentenza 1° aprile 2004, causa C-90/02, *Bockemühl* ha previsto che il soggetto passivo che, quale destinatario dei servizi, sia debitore dell'IVA corrispondente, non è tenuto ad essere in possesso di una fattura redatta per poter esercitare il suo diritto a deduzione. V'è da dire che tale conclusione è giunta nella vigenza della Sesta Direttiva che non prevedeva una normativa espressa, come è ora invece previsto nella Direttiva 2006/112/CE, in relazione all'obbligo di emissione della fattura in capo al soggetto cedente o prestatore in relazione ad un'operazione per il quale vige l'inversione contabile. Per tali ragioni appare sistematicamente non del tutto coerente la dizione della normativa che non introduce ai fini dell'esercizio alla detrazione del soggetto che è

d'imposta sul valore aggiunto, per quanto riguarda un meccanismo di reazione rapida contro le frodi in materia di IVA".

¹⁵⁷ In ultima istanza è possibile introdurre un meccanismo di inversione contabile e di deroga rispetto al modello ordinario utilizzando la disposizione di cui all'articolo 395 della Direttiva 2006/112/CE.

debitore dell'imposta nell'ambito dell'inversione contabile, l'esplicito obbligo del possesso della fattura.

Tale necessità è stata invece prevista per le operazioni comunitarie, per le quali al di fuori dell'autorizzazione espressa dal singolo Stato membro ai sensi dell'articolo 181, la Direttiva 2006/112/CE, si prevede espressamente l'obbligo di possesso della fattura da parte all'acquirente comunitario.

Nel modello delle operazioni comunitarie, quindi, come per le operazioni interne e quelle di importazione, la fattura del cedente comunitario assume una triplice valenza in quanto esterna in un documento il volume di affari del cedente comunitario, dà avvio all'esigibilità dell'imposta in capo all'acquirente comunitario ai sensi dell'articolo 69 della Direttiva 2006/112/CE¹⁵⁸ e consente a quest'ultimo l'esercizio del diritto alla detrazione.

¹⁵⁸ La Direttiva 2006/112/CE prevede che il soggetto che pone in essere l'acquisto intracomunitario realizza il fatto generatore dell'imposta e risulta debitore della stessa nei confronti dell'Erario, pur non risultando obbligato a porre in essere alcun ulteriore adempimento propedeutico alla successiva detrazione. In questo senso l'esigibilità dell'imposta relativa agli acquisti intracomunitari e quindi il momento dal quale l'Erario potrebbe far valere il proprio diritto per il pagamento dell'imposta sorge, per effetto di quanto previsto dall'articolo 69 della Direttiva, non a seguito di un'azione dell'acquirente, ma dal momento in cui è emessa la fattura da parte del cedente comunitario o al più tardi entro il termine di cui all'articolo 222 se nessuna fattura è stata emessa.

TERZO CAPITOLO: IL RUOLO DELLA CONTABILITÀ E DEGLI ALTRI ADEMPIMENTI FORMALI NELLA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA DA VERSARE

3.1. Le registrazioni contabili ed il ruolo della contabilità nella Direttiva comunitaria

Nel sistema dell'IVA, ed in misura evidente nella legislazione italiana, come verrà analizzato nel paragrafo 3.3, gli obblighi contabili assumono notevole rilevanza e rappresentano, dopo la fattura, il più importante tra gli obblighi strumentali per il meccanismo di determinazione dell'imposta.

La Direttiva comunitaria 2006/112/CE nelle sezioni 2 e 3, del capo 4 dedicato alla contabilità, titolo XI (obblighi dei soggetti passivi e di alcuni soggetti non passivi) introduce diversi articoli dedicati all'obbligo contabile ed alle modalità di archiviazione della fattura¹⁵⁹.

In particolare, negli articoli 242 e 243 sono previsti due obblighi differenti in tema di "contabilità IVA"¹⁶⁰. Il primo articolo è dedicato al generico

¹⁵⁹ In ogni caso agli obblighi esplicitamente indicati nella Direttiva 2006/112/CE se ne possono affiancare degli ulteriori introdotti dai singoli Stati Membri in virtù di quanto disposto dell'articolo 273 secondo cui "gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera. Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3".

¹⁶⁰ Negli articoli da 244 a 249 della Direttiva 2006/112/CE sono previsti degli ulteriori obblighi specifici relativi all'archiviazione delle fatture. In particolare nell'articolo 244 è previsto che "ogni soggetto passivo deve provvedere all'archiviazione di copie delle fatture emesse da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario, oppure in suo nome e per suo conto da un terzo, nonché delle fatture che ha ricevuto". Sui tempi di archiviazione delle fatture, il primo comma dell'articolo 247 prevede che "ciascuno Stato membro stabilisce il periodo per il quale i soggetti passivi devono provvedere all'archiviazione delle fatture relative a cessione di beni o prestazioni di servizi effettuate nel territorio, nonché di quelle ricevute dai soggetti passivi nel suo territorio". In Italia è previsto nell'articolo 22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che le fatture emesse e ricevute dal soggetto passivo devono essere detenute fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta. A questa disposizione si accompagna anche quanto previsto dall'art. 2220 del codice civile che prevede un termine più lungo di 10 anni per tutta la documentazione contabile incluse le fatture. Negli altri Stati Europei vi sono dei termini differenti ed in

obbligo di tenuta della contabilità da parte di tutti i soggetti passivi. Nel fissare tale obbligo la Direttiva non specifica in maniera analitica le caratteristiche sostanziali della contabilità, ma prevede esclusivamente che la stessa debba essere sufficientemente dettagliata al fine di consentire l'applicazione dell'IVA ed il controllo da parte della amministrazione fiscale¹⁶¹. La seconda disposizione è invece specificamente riferita all'obbligo di tenuta di un registro dei beni spediti o trasportati dal soggetto passivo o da un terzo per suo conto fuori dal territorio dello Stato membro di partenza (ma nella Comunità) nell'ambito delle operazioni consistenti in perizie o lavori riguardanti tali beni o nella loro utilizzazione temporanea. Nello stesso senso è previsto l'obbligo di tenuta di una contabilità anche per i beni ricevuti dal soggetto passivo residente nello Stato da un altro soggetto passivo in altro Stato membro sempre al fine di effettuare perizie o altri lavori sui beni¹⁶². Il primo dei due articoli, quindi, (il 242) introduce

particolare: la Francia prevede n obbligo di archiviazione delle fatture per almeno 6 anni; la Germania 8 anni; la Spagna 4 anni seguendo la scadenza della relativa dichiarazione IVA ed infine la Gran Bretagna per 6 anni. Sui termini dei vari paesi europei si rinvia a M. VAN DEN OETELAAR, *European VAT Handbook, 2014/2015, - detailed insight to VAT in 30 European countries*.

¹⁶¹ L'articolo 242 della Direttiva 2006/112/CE afferma espressamente che *“ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale”*.

¹⁶² Dispone espressamente l'articolo 243 della Direttiva 2006/112/CE che *“ogni soggetto passivo tiene un registro dei beni spediti o trasportati da lui stesso o per suo conto fuori dal territorio dello Stato membro di partenza, ma nella Comunità, ai fini delle operazioni consistenti in perizie o lavori riguardanti tali beni o nella loro utilizzazione temporanea, di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettere f), g) e h). Ogni soggetto passivo tiene una contabilità sufficientemente dettagliata tale da consentire di identificare i beni che gli sono stati spediti a partire da un altro Stato membro, da un soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA in tale altro Stato membro o per suo conto, e che costituiscono oggetto di una prestazione di servizi consistenti in perizie o lavori relativi a tali beni”*. In Italia tale disposizione è riportata espressamente nell'art. 50, quinto comma, del D.L. 331/1993 nel punto in cui si afferma che *“i movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questa provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'art. 38, comma 5, lett. a) devono essere annotati in un apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”*. Il tema nella legislazione nazionale è rilevante anche in quanto vi è una specifica disposizione rappresentata dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 441 che include il regolamento recante norme per il riordino della disciplina delle presunzioni di cessione e di acquisto in cui si prevede che se a seguito di una verifica fiscale sono rinvenute presso la sede della società merci di terzi detenute a vario titolo di cui non si riesce a dimostrare la provenienza sono

l'obbligo generico di tenuta della contabilità da parte dei soggetti passivi e ne esplicita sostanzialmente le due funzioni principali ossia: consentire l'applicazione dell'IVA e permettere il controllo da parte dell'amministrazione fiscale.

Le due funzioni sono in realtà strettamente connesse. La prima, sottende la peculiarità dell'imposta sul valore aggiunto rappresentata, come più volte ricordato, dal fatto che l'imposta si applica sulla singola operazione ma si liquida per masse. La seconda, evidenzia come la contabilità rappresenti il supporto necessario anche per l'Agenzia delle Entrate in caso di verifiche fiscali finalizzate alla valutazione della posizione IVA del contribuente.

A tal fine è possibile affermare, come la contabilità IVA rappresenti il "luogo fisico" in cui il meccanismo applicativo dell'imposta assume la sua massima concretizzazione in quanto è nei registri contabili che viene documentato il passaggio dall'imposta applicata sulla singola operazione e determinata nella fattura, all'imposta determinata sulla massa delle operazioni¹⁶³. In tal senso, nei registri contabili, l'IVA a debito relativa alle fatture di vendita viene confrontata con l'IVA a credito delle relative fatture

considerate merci acquistate. Nello stesso senso le merci proprie inviate presso terzi a titolo diverso dalla cessione si presumono, qualora non vi sia per l'appunto una apposita documentazione che dimostri l'effettivo titolo dell'invio, cedute.

¹⁶³ Nei primi studi sull'applicazione dell'IVA nella legislazione italiana veniva sovente sottolineata la peculiarità teorica di tale imposta che deteneva le caratteristiche proprie, sia di un'imposta istantanea (nella fase in cui tassa la singola operazione) sia una imposta di periodo (nella fase in cui effettua la liquidazione per masse). Tale dicotomia è stata superata negli studi successivi in cui sono state valorizzate le peculiarità del modello dell'IVA comunitaria che si è consolidato nei singoli Stati Membri. Come è stato espressamente affermato da R. LUPI, voce *Imposta sul valore aggiunto (iva)* in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI, pag. 26 "una imposta sugli scambi liquidata per masse sfugge infatti alla suddetta dicotomia, allontanandosi dallo schema dell'imposta istantanea quando attribuisce sotto alcuni limitati profili, rilevanza a dati aggregati (volume di affari, prorata, ammontare complessivo delle esportazioni, ecc.) senza perdere di vista, sotto altri profili, la singola operazione. Elementi risultanti dalla dichiarazione annuale e calcolati per masse di operazioni sono certamente rilevanti per molti aspetti particolari, come ad esempio il volume di affari, l'indetraibilità dell'IVA sugli acquisti in presenza di operazioni esenti, le sanzioni per omessa o infedele dichiarazioni. Ciò non impedisce che, per altri e non meno rilevanti aspetti, le singole operazioni IVA mantengano la loro individualità ed il loro trattamento, indipendentemente dal risultato della dichiarazione, inteso come differenza fra IVA attiva e passiva".

di acquisto (qualora inerenti e detraibili) al fine di determinare il saldo a debito (o a credito) del periodo. La contabilità, pertanto, rappresenta il necessario supporto documentale nel quale vengono registrate le singole fatture di vendita e di acquisto ed effettuata la liquidazione documentale¹⁶⁴ che è per l'appunto il confronto "documentale" tra le posizioni di debito e di credito riportate nelle fatture al fine di determinare il saldo del periodo (mensile, trimestrale, quadrimestrale, semestrale, annuale sulla base di quanto previsto dalla disposizione del singolo Stato membro).

Nella Direttiva comunitaria non vi è una disposizione specifica dedicata alla liquidazione seppur negli articoli 179, in relazione alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione e nell'articolo 206, sulle modalità di pagamento, è presente un riferimento diretto alla necessità di determinare un importo netto tra l'IVA da versare e l'IVA detraibile al fine di quantificare l'importo effettivo del debito IVA da versare¹⁶⁵.

Il rapporto che si viene a determinare tra i registri contabili, la liquidazione – intesa come la modalità contabile e documentale di determinazione del debito o credito di imposta di periodo - e la dichiarazione di imposta (nelle

¹⁶⁴ Secondo R. LUPI, *Diritto tributario – parte speciale*, GIUFFRÈ', 2005, pag. 308 "con le registrazioni delle operazioni attive e degli acquisti si accumuleranno, parallelamente, imposte a debito ed imposte detraibili, che andranno periodicamente confrontate, ad intervalli trimestrali o mensili; il confronto prende il nome di liquidazione [...]. La liquidazione consiste nella somma algebrica tra IVA a debito da un lato, IVA detraibile ed eventuale eccedenza detraibile del periodo precedente (mese o trimestre) dall'altro. Il debito eventualmente emergente dalla liquidazione deve essere invece versato entro lo stesso termine".

¹⁶⁵ L'articolo 179 della Direttiva 2006/112/CE riprendendo quanto previsto dall'art. 18, paragrafo 2 della previgente Sesta Direttiva afferma espressamente che "il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178. Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione". Cfr. A. COMELLI, *op. ult. cit.* 842. Nello stesso senso con riferimento alle modalità di pagamento è previsto all'articolo 206 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE che "ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista all'articolo 250. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori".

varianti periodica o annuale) assume rilevanza al fine della qualificazione di tali adempimenti strumentali rispetto al modello impositivo e allo stesso esercizio del diritto di detrazione.

La Corte di Giustizia negli ultimi anni ha sviluppato un orientamento pressoché costante in cui è stato affermato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte deve essere accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi¹⁶⁶. Gli obblighi formali possono rivestire una valenza diretta nella determinazione dell'imposta solo qualora dalla loro inosservanza derivi un'impossibilità a fornire la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

Tra gli obblighi di natura formale, per l'esercizio del diritto alla detrazione, in tema di inversione contabile, è stato affermato che sono ricompresi gli obblighi di tenuta della contabilità, di fatturazione e di dichiarazione¹⁶⁷ richiamati negli articoli 18 e 22 della previgente Sesta Direttiva.

Da un altro punto di vista, collegati ai suddetti adempimenti, la Corte di Giustizia ha trattato anche la valenza dei principi utilizzati dal contribuente (in maniera più specifica dalle società) per la redazione dei registri contabili e la contabilizzazione delle fatture di vendita e di acquisto. Il riferimento è in particolare ai principi contabili IAS (*international accounting standard*) contenuti nel regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002, relativo all'applicazione di principi contabili

¹⁶⁶ Sentenze della Corte di Giustizia europea, 1° aprile 2004, C-90/02, *Bockemül*; sent. 27 settembre 2007, C-146/05, *Collée*; sent. 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera*; sent. 30 settembre 2010, C-392/09, *Uszodaépítő kft* con nota di M. LOGOZZO, *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in "Rass. Trib.", 2011, pag. 1069; sent. 22 dicembre 2010, C-438/09, *Boguslaw*; sent. 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport OOD*; sent. 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *SC Fatorie Srl*.

¹⁶⁷ Su tutte la recente e già richiamata sentenza della Corte di Giustizia 11 dicembre 2014, causa C-590/11, *Idexx*.

internazionali¹⁶⁸ che possono essere utilizzati dai singoli Stati Membri quali principi di riferimento per la corretta contabilizzazione delle fatture nei registri, ma che non potrebbero, secondo l'impostazione della Corte di Giustizia, in alcun modo influire sui principi generali (quali ad esempio l'esigibilità dell'imposta) per la qualificazione del modello impositivo.

In particolare, la Corte di Giustizia nella sentenza 13 febbraio 2014, causa C-18/12, *Maks Pen EOOD*, ha espressamente affermato che “la direttiva 2006/112, segnatamente il suo articolo 242, richiedendo a ogni soggetto passivo di tenere una contabilità sufficientemente dettagliata ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e del relativo controllo da parte dell'amministrazione tributaria, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a che lo Stato membro interessato, nei limiti previsti dall'articolo 273 della stessa direttiva, imponga a ogni soggetto passivo di osservare in proposito la totalità delle norme contabili nazionali conformi ai principi contabili internazionali, purché i provvedimenti adottati in tal senso non vadano al di là di quanto necessario per conseguire gli obiettivi di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare l'evasione”. A tale riguardo è stato affermato che la Direttiva 2006/112 osta a una disposizione nazionale secondo la quale il servizio è considerato prestato nel momento in

¹⁶⁸ Si legge nella pagina web dedicata alla legislazione europea nella sezione specifica sui principi contabili internazionali (http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_it.htm) che “il presente regolamento ha come scopo l'adozione e l'applicazione di principi contabili internazionali nell'Unione europea (UE) al fine di armonizzare le informazioni finanziarie presentate dalle società. Si tratta di garantire un elevato livello di trasparenza e di comparabilità dell'informativa finanziaria. *Definizioni* I principi contabili internazionali denominati «International Financial Reporting Standards» - IFRS (precedentemente denominati International Accounting Standards - (IAS)) sono adottati dall'organismo internazionale di normalizzazione contabile, l'«International Accounting Standards Board» - (IASB) (EN), con sede a Londra. *Campo d'applicazione:* Dal 2005 tutte le società quotate dell'UE (comprese le banche e le imprese d'assicurazione) dovranno redigere i loro bilanci applicando i principi contabili internazionali IFRS. Tuttavia, gli Stati membri possono anche autorizzare o obbligare le società quotate dell'UE ad utilizzare questo sistema di riferimento per i loro conti annuali e le società non quotate dell'UE ad utilizzarlo per i loro conti annuali e/o consolidati”.

cui ricorrono le condizioni per il riconoscimento dei proventi della prestazione”¹⁶⁹.

Alla luce di quanto detto è possibile, quindi, affermare che l’obbligo generale di tenuta della contabilità richiamato nell’articolo 242 seppur fondamentale per l’applicazione dell’imposta non sembra assumere nella interpretazione della Corte di Giustizia valenza sostanziale. Da questo punto di vista ed in ottica pratica, l’omessa registrazione di una fattura nel registro degli acquisti o in alternativa la tenuta della contabilità in modo irregolare o non corretto non dovrebbe potenzialmente incidere sul diritto alla detrazione e quindi sulle modalità di determinazione dell’imposta.

Si ritiene, per i motivi meglio precisati nei paragrafi successivi, che tale impostazione non sia del tutto condivisibile in quanto la contabilità (o la dichiarazione periodica) rappresenti un supporto documentale imprescindibile per l’applicazione dell’imposta e rivesta natura diversa da quella formale attribuita dalla Corte. In ogni caso la Corte di Giustizia riconosce espressamente come la contabilità assuma un’evidente valenza probatoria nella fase di confronto con l’Amministrazione Finanziaria in quanto necessaria per provare ed esplicitare il rispetto dei requisiti sostanziali per l’esercizio del diritto alla detrazione.

¹⁶⁹ In un altro precedente della Corte di Giustizia, sent. 18 luglio 2013, causa C-78/12, *Evita K Eood*, in tema di sistema di identificazione e di registrazione dei bovini per le società agricole è stato affermato che “l’articolo 242 non prevede che i soggetti passivi siano tenuti a conformarsi al principio IAS 41, bensì si limita a esigere da questi ultimi che tengano una contabilità sufficientemente dettagliata per consentire l’applicazione dell’IVA e il suo controllo da parte dell’amministrazione fiscale. Di conseguenza, la circostanza che la contabilità della *Ekspertis-7* e della *Evita-K* contenga indicazioni che non sarebbero conformi a detto principio è irrilevante ai fini dell’IVA, se tali indicazioni sono sufficientemente dettagliate ai sensi del summenzionato articolo 242. Occorre pertanto rispondere alla quarta questione dichiarando che l’articolo 242 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che esso non impone a soggetti passivi che non siano produttori agricoli di iscrivere nella loro contabilità l’oggetto delle cessioni di beni da loro effettuate, allorché si tratta di animali, e di dimostrare che questi ultimi siano stati sottoposti a controllo conformemente al principio IAS 41”.

3.2. L'implementazione degli obblighi contabili nelle legislazioni degli Stati Membri

I singoli Stati membri hanno recepito in termini differenti gli obblighi di tenuta delle contabilità previsti dalla Direttiva comunitaria attribuendo una diversa qualifica a tali obblighi rispetto alla qualificazione del modello ed all'esercizio del diritto alla detrazione.

In Italia, sin dalla prima stesura del decreto presidenziale nazionale di istituzione dell'IVA, gli obblighi della contabilità erano previsti negli articoli 26 e 28 dello schema di decreto e prevedevano sostanzialmente quanto poi è stato riportato negli articoli tuttora applicabili. Anche negli altri Stati membri sin dall'inizio degli anni '70 erano previsti, nelle legislazioni nazionali dell'IVA, dei specifici riferimenti all'obbligo di tenuta dei registri contabili seppur con delle valenze differenti rispetto alla legislazione nazionale italiana come verrà esplicitato nel paragrafo successivo¹⁷⁰.

¹⁷⁰ Prendendo come riferimento gli atti di un risalente convegno internazionale tenutosi a Roma il 21, 22 e 23 giugno del 1972, presso il Banco di Roma dal titolo "*L'IVA imposta europea. Dalle direttive comunitarie alle concrete esperienze legislative*" è possibile verificare come già da quegli anni nelle legislazioni dei singoli Stati Membri era presente una disciplina ed un riferimento diretto all'obbligo di tenuta dei registri contabili. Nella legislazione olandese (relazione al convegno del 1972 tenuta dal Dott. A.E. de MOOR) ed in particolare nella legge del 28 giugno 1968 istitutiva dell'IVA era previsto che l'imprenditore doveva detenere: 1. le fatture ricevute ed emesse; 2. le registrazioni dei pagamenti e le ricevute riguardanti servizi e merci acquistate e vendute; 3. le ricevute di beni importate per suo tramite; 4. le registrazioni delle spedizioni o delle consegne da lui effettuate di beni destinati all'esportazione o a scorte di magazzino. Nella legislazione belga (relazione al convegno del 1972 tenuta dal Dott. J.P. LAGAE) ed in particolare nella legge del 3 luglio 1969 istitutiva dell'IVA era previsto che gli assoggettati mensili dovevano tenere una contabilità sufficientemente dettagliata da permettere l'applicazione della tassa e il controllo della sua esatta riscossione. Gli assoggettati trimestrali erano dispensati dalla tenuta di una contabilità dettagliata e dovevano tenere i seguenti registri e documenti: - un registro delle fatture di entrata; - un registro delle fatture in uscita; - un registro delle entrate; - i conti del cliente; - una tabella degli investimenti. Nella legislazione tedesca (relazione al convegno del 1972 tenuta dal Dott. G. RAU) ed in particolare nella legge del 29 marzo 1967 istitutiva dell'IVA e variata con la legge per il cambiamento della legge sulle imposta sugli scambi del 18 ottobre 1967 erano previsti degli specifici obblighi di registrazione nel settore delle vendite e degli acquisti. Nella legislazione norvegese (relazione al convegno del 1972 tenuta dall'Avv. F. STRANGER) in cui era presente una imposizione sulla cifra di affari già nel 1935 e che ha introdotto l'IVA nell'ambito di una

Allo stato attuale, citando le legislazioni dei principali Paesi analizzati ai fini del presente progetto di ricerca (Francia, Spagna e Regno Unito), si rinvencono in tutte le legislazioni degli specifici obblighi contabili introdotti in attuazione dell'articolo 242 della Direttiva, ma con valenza differente rispetto all'esercizio del diritto alla detrazione.

In particolare, in Francia nel Code général des impôts (di seguito CGDI) è previsto un articolo specifico (art. 286-quater) esclusivamente in tema di registri dei beni inviati e ricevuti dall'estero per le lavorazioni, in attuazione dell'articolo 243 della Direttiva 2006/112/CE, mentre sono incluse in disposizioni generali e regolamenti le disposizioni da seguire per le registrazioni contabili ed i registri generali ai fini IVA. Nella stessa legislazione francese, inoltre, non sembra esservi alcun riferimento diretto alla possibilità di limitare l'esercizio del diritto alla detrazione in quanto relativo ad una fattura non registrata nella contabilità del contribuente ed infatti nell'articolo 271 del CGDI è previsto in linea generale che è detraibile l'imposta indicata nella fattura (e non quella registrata in un apposito libro)¹⁷¹.

Diversamente, nella legislazione spagnola è prevista una disposizione specifica sugli obblighi contabili imposti ai soggetti passivi IVA direttamente nell'articolo 166, punto 4, della Ley 37/1992, del 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ove si prevede che i contribuenti devono tenere una contabilità e delle registrazioni specifiche

complessiva riforma del sistema tributario nel 1970 era previsto che tutti i contribuenti erano obbligati a tenere dei libri contabili per le fatture di vendita e di acquisto.

¹⁷¹ In particolare nel terzo comma, punto primo dell'art. 271 del CGDI è previsto che "*dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de leurs opérations imposables, et à la condition que ces opérations ouvrent droit à déduction, la taxe dont les redevables peuvent opérer la déduction est, selon le cas : a) Celle qui figure sur les factures établies conformément aux dispositions de l'article 289 et si la taxe pouvait légalement figurer sur lesdites factures ; b) Celle qui est due à l'importation ; c) Celle qui est acquittée par les redevables eux-mêmes lors de l'achat ou de la livraison à soi-même des biens ou des services ; d) Celle qui correspond aux factures d'acquisition intracommunautaire établies conformément à la réglementation communautaire dont le montant figure sur la déclaration de recettes conformément au b du 5 de l'article 287*".

come previste dall'eventuale regolamento emanato dal Ministero. La contabilità, secondo quanto indicato nell'articolo 167 della Ley, deve individuare l'IVA a debito e credito sulla posizione del contribuente.

La normativa spagnola, inoltre, a differenza di quella francese sembra attribuire una valenza di natura sostanziale alle suddette registrazioni contabili nel punto in cui prevede che (articolo 95 della Ley 37/1992) il diritto alla detrazione può essere limitato se la relativa IVA a credito è connessa a beni e servizi non inclusi nelle scritture contabili¹⁷².

Nella normativa inglese, invece, ed in misura specifica nell'articolo 58 della Value added tax del 1994 dedicato agli obblighi e alle previsioni amministrative generali viene richiamata la "schedule 11" in cui si fa un riferimento diretto agli obblighi contabili dei soggetti IVA rinviando ad appositi regolamenti la corretta e specifica individuazione degli obblighi di natura contabile¹⁷³.

Come per la legislazione francese, anche in quella inglese nell'ambito del diritto alla detrazione non sembra esservi un riferimento diretto tra

¹⁷² In particolare nell'art. 95 della Ley 37/1992 è previsto che "*Uno. Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional. Dos. No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros: 1.º Los bienes que se destinen habitualmente a dicha actividad y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos de tiempo alternativos. 2.º Los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas. 3.º Los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. 4.º Los bienes y derechos adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional. 5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad*".

¹⁷³ La schedule 11 allegata nella value added tax del 1994 è rinvenibile nella seguente pagina web: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/schedule/11>. Nel sito dell'Amministrazione fiscale inglese <https://www.gov.uk/vat-record-keeping>, è invece specificamente previsto che il contribuente deve tenere un registro delle vendite e degli acquisti ed una sintesi separata dell'IVA con un conto apposito.

l'esercizio della diritto e la corretta registrazione contabile in quanto negli articoli 23 e 24 della Value Added Tax, con riferimento al calcolo dell'imposta da versare, non viene specificato alcun rinvio alle modalità di registrazione ed alla contabilità, pur introducendo il concetto di "*accounting period*" specificamente relativo alla dichiarazione.

A differenza delle disposizioni degli Stati Membri sopra indicati, nella legislazione nazionale italiana il tema degli adempimenti contabili è trattato in articoli specifici contenuti nel D.P.R 26 ottobre 1972, n. 633 in cui sono previsti tre registri contabili fondamentali ossia: il registro delle fatture emesse¹⁷⁴, il registro dei corrispettivi¹⁷⁵ ed il registro degli acquisti¹⁷⁶ in cui vanno annotate le fatture emesse e ricevute nell'ambito dell'attività da parte del contribuente¹⁷⁷.

¹⁷⁴ In particolare l'articolo 23 del D.P.R. 633/1972 prevede che "*Il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione, in apposito registro. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettere a), c) e d) devono essere registrate entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni. Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio, ovvero, nelle ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 17, del cedente o del prestatore*".

¹⁷⁵ Il registro dei corrispettivo è indicato nell'art. 24 del D.P.R. 633/1972 ed è previsto per i commercianti al minuto e per gli altri contribuenti indicati nell'articolo 22 del D.P.R. 633/1972.

¹⁷⁶ L'articolo 25 del D.P.R. 633/1972 prevede che "*il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta*". Nella dizione "anteriores alla liquidazione periodica" è racchiusa la peculiarità della legislazione italiana che connette la possibilità dell'esercizio del diritto alla detrazione alla registrazione della fattura nel registro contabile.

¹⁷⁷ In Italia la sostituzione della previgente imposta cumulativa a cascata (IGE) con l'IVA era stata contestata dagli operatori, in quanto secondo la loro opinione l'IVA avrebbe comportato numerosi ed ulteriori obblighi ed adempimenti a carico delle imprese. Contestava tali opinioni un autorevole Professore, A. BERLIRI, *La fine di un mito: le complicazioni contabili dell'IVA*, in "*Giur. delle imp.*", n. 3, 1970, pag. 1, secondo cui l'IVA non avrebbe comportato obblighi ulteriori rispetto a quelli già previsti dalla previgente IGE. In particolare affermava l'Autore, prima ancora dell'introduzione dell'IVA

In sostanza, i registri di cui trattasi, previsti rispettivamente dagli articoli 23, 24 e 25 del D.P.R. 633/1972 riguardano:

- le cessioni e prestazioni effettuate dai contribuenti obbligati all'emissione della fattura (registro delle fatture emesse);
- le cessioni e prestazioni di servizi per i quali l'emissione della fattura non è obbligatoria (commercianti al minuto e attività assimilate) ai sensi del precedente articolo 22;
- gli acquisti e le importazioni di beni e servizi (registro dei documenti ricevuti e delle autofatture obbligatorie). Dal 1° gennaio 1993, inoltre, con l'entrata in vigore della normativa emessa in attuazione della Direttiva CEE n 91/680 anche le operazioni intracomunitarie devono essere – distintamente dalle altre, annotate nei registri¹⁷⁸.

Nella legislazione italiana, vi è una forte connessione tra la registrazione contabile e l'esercizio del diritto alla detrazione ed infatti come affermato “ le annotazioni sui registri rivestono notevole rilevanza in quanto i successivi obblighi di liquidazione, versamento e dichiarazione sono collegati alla “registrazione” delle operazioni”¹⁷⁹ a nulla influendo il momento in cui l'operazione è stata effettuata o quello in cui la fattura è stata emessa.

Da questo punto di vista in Italia la registrazione contabile assume valenza sostanziale, nel senso che alla mancata registrazione di una fattura di

che “ la diffusione di un testo, sia pure provvisorio ed incompleto, del decreto delegato che disciplinerà in concreto l'imposta sul valore aggiunto, ha permesso di constatare tutta l'infondatezza della convinzione, pure così diffusa, secondo cui l'applicazione del nuovo tributo avrebbe richiesto la tenuta di una contabilità assai più complessa di quella necessaria per assolvere l'IGE ed avrebbe quindi determinato l'assunzione di numeroso personale amministrativo con conseguente aumento dei costi generali dell'impresa [...]. Per assolvere l'IVA il contribuente dovrà, del pari, numerare e conservare le fatture emesse e quelle ricevute ed annotare sul registro gli estremi delle fatture emesse, ma dovrà in più tenere un registro – del tutto identico a quello che già tiene e su cui annota gli estremi delle fatture che emette – per registrarvi le fatture che riceve dai suoi fornitori”.

¹⁷⁸ Cfr. G. MANDO', *op. ult. cit.*, pag. 637 cui è possibile rinviare anche per tutto quanto riguarda gli obblighi di numerazione, stampa e gestione dei suddetti registri.

¹⁷⁹ P.FILIPPI, voce *Valore Aggiunto (imposta)* in Enc. Dir., Milano, 1993, XLVI, pag. 126

acquisto, pur nel rispetto di tutti i requisiti sostanziali previsti dalla norma, può seguire il diniego al diritto alla detrazione.

Il tema è assolutamente centrale in quanto anche in recenti pronunciamenti della Suprema Corte italiana è stato confermato che la registrazione della fattura da parte del contribuente risulterebbe propedeutica all'esercizio del diritto alla detrazione in quanto si iscriverebbe a pieno titolo nell'ambito delle previsioni espresse all'interno della Sesta Direttiva CEE. A tale conferma è stato ribadito che il contribuente italiano a fini delle detrazioni avrebbe l'onere di porre in essere tutti gli adempimenti stabiliti dalla normativa di riferimento per la regolare tenuta e conservazione della contabilità proprio perché tenuto a fornire la documentazione legittimante la detrazione¹⁸⁰.

Tale impostazione deriva dalla peculiare modalità di implementazione degli obblighi contabili previsti nella normativa italiana e dal rapporto che si è determinato, nella legislazione nazionale, tra la contabilizzazione di una fattura, la sua liquidazione e la dichiarazione annuale.

3.3. Il rapporto tra registrazione contabile, liquidazione documentale ed adempimento dichiarativo nella normativa italiana

Nella legislazione nazionale italiana è previsto che il contribuente soggetto passivo IVA debba porre in essere i seguenti adempimenti ai fini della corretta determinazione dell'imposta:

- registrare le fatture di vendita e di acquisto negli appositi registri indicati negli articoli 23 e 25 del D.P.R. 633/1972¹⁸¹;
- operare nel periodo di riferimento (mensile o trimestrale) la liquidazione documentale dell'imposta¹⁸². In sostanza, attraverso il confronto

¹⁸⁰ Sentenza della Corte di Cassazione, sez. V, 12 febbraio 2014, n. 3107.

¹⁸¹ Per i contribuenti indicati nell'art. 22 del D.P.R. 633/1972 vi è la possibilità di tenere un registro dei corrispettivi in luoghi degli altri registri.

- documentale tra le fatture di vendita e di acquisto registrate nel periodo, determinare il saldo da versare all'Erario;
- alla fine dell'anno ed entro un determinato periodo temporale, inviare una dichiarazione annuale in cui sostanzialmente riepilogare i dati riportati nelle singole liquidazioni mensili e trimestrali.

Per giungere a tale "assetto" e alla descritta "sequenza di adempimenti" la legislazione nazionale ha subito numerose modifiche che hanno portato a qualificare la contabilità quale base documentale propedeutica per il funzionamento pratico ed il controllo delle liquidazioni periodiche¹⁸³.

La giustificazione di tale qualificazione è stata determinata dal rapporto che si è venuto a creare nel corso degli anni nella legislazione nazionale, tra la liquidazione documentale e la dichiarazione da presentare all'Erario. Nella primissima versione del D.P.R. 633/1972 all'articolo 27 intitolato "liquidazione e versamenti" mensili non era previsto un meccanismo di

¹⁸² Per i contribuenti ordinari è prevista la liquidazione mensile ma per alcuni contribuenti "minori" è prevista la possibilità di optare per la liquidazione trimestrale. In particolare nell'art. 7, del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 è previsto che "i contribuenti che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a lire 600 milioni per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e per gli esercenti arti o professioni, ovvero lire un miliardo per le imprese aventi per oggetto altre attività, possono optare, per: a) l'effettuazione delle liquidazioni periodiche, di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100, e dei relativi versamenti dell'imposta entro il 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari; qualora l'imposta non superi il limite di lire 50.000 il versamento è effettuato insieme a quello dovuto per il trimestre successivo; b) il versamento dell'imposta dovuta entro il 16 di marzo di ciascun anno, ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata annuale, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0.40 per cento per ogni mese o frazione di mese successivo alla predetta data. Nei confronti dei contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di lire un miliardo relativamente a tutte le attività esercitate. Per i soggetti che esercitano l'opzione di cui al comma 1 le somme devono essere maggiorate degli interessi nella misura dell'1 per cento".

¹⁸³ In tal senso l'ASSONIME già nella Circolare n. 101 del 5 giugno 1973 aveva precisato che "allo scopo di rendere possibile il funzionamento pratico e il controllo delle liquidazioni periodiche è poi previsto che vi si proceda sulla scorta di un'adeguata base documentale preconstituita attraverso l'obbligo fatto ai contribuenti, via via che nell'esercizio della loro attività procedono ad operazioni di vendita e di acquisto, di annotarne in appositi registri i dati rilevanti ai fini della liquidazione e risultanti dalle fatture emesse e ricevute e dalle bollette doganali di importazione".

liquidazione documentale da effettuare nei registri contabili, ma altresì l'obbligo per il contribuente di presentare una dichiarazione mensile "periodica" in cui riepilogare i dati del periodo ed effettuare il versamento dell'eventuale imposta a debito¹⁸⁴.

L'istituto della dichiarazione periodica era stato successivamente sostituito a decorrere dal 1° gennaio 1977 ai sensi dell'art. 12, ultimo comma, della L. 12 novembre 1976 n. 751, da un adempimento meramente contabile (appunto la liquidazione documentale) costituito dall'obbligo di annotare in apposite sezioni del registro delle fatture, l'ammontare dell'imposta da versare ovvero dell'eccedenza detraibile con i relativi elementi di calcolo. Successivamente, e per un breve periodo (a partire dal 1999) era stato reintrodotta l'obbligo delle dichiarazioni periodiche – accanto a quello della dichiarazione annuale – definitivamente soppresso con il D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435.

Allo stato attuale, quindi, nella legislazione italiana vige, accanto all'obbligo di dichiarazione annuale, un obbligo di effettuare delle liquidazioni periodiche documentali che costituiscono il necessario presupposto, non soltanto della liquidazione definitiva relativa all'ammontare globale delle operazioni imponibili poste in essere del

¹⁸⁴ In particolare nella prima versione dell'art. 27 del D.P.R. 633/1972 era previsto che entro ciascun mese il contribuente doveva presentare una dichiarazione, redatta in conformità al modello approvato con decreto del Ministro per le finanze, recante l'indicazione degli elementi di calcolo di cui ai successivi commi e dell'imposta da versare o dell'eccedenza detraibile. Contemporaneamente alla presentazione della dichiarazione il contribuente doveva versare un importo pari alla differenza fra l'ammontare complessivo dell'imposta risultante dalle fatture registrate nel mese precedente e l'ammontare complessivo ammesso in detrazione ai sensi del primo comma dell'art. 19, risultante dalle fatture di acquisto e dalla bolletta d'importazione, nonché dalle variazioni di cui all'art. 26, registrate nel mese precedente. Se dal confronto di cui al precedente comma risultava una differenza a favore del contribuente, il relativo importo doveva essere computato in detrazione nel mese successivo.

periodo di imposta, ma altresì del rimborso dell'imposta assolta a monte dai soggetti che non abbiano effettuato operazioni imponibili¹⁸⁵.

Nel sistema nazionale, la liquidazione documentale ed i conseguenti adempimenti contabili hanno assunto una notevole rilevanza anche e soprattutto in quanto hanno sostituito gli adempimenti dichiarativi periodici rappresentati dalle precedenti dichiarazioni previste nel periodo 1973-1976 e 1999 – 2001. In tal senso le annotazioni nei registri prescritti, tanto delle operazioni attive che di quelle passive hanno sostituito l'adempimento dichiarativo in relazione al mese o trimestre di riferimento.

Nella versione vigente, l'articolo 27 del D.P.R. 633/1972¹⁸⁶ che originariamente prevedeva l'obbligo di invio della dichiarazione annuale è stato modificato ed in sostanza sostituito con la disciplina di cui al D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 da ultimo modificata dal D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 con decorrenza dal 2002.

Nel primo comma dell'articolo 1 del D.P.R. 100/1998 si prevede che il contribuente mensile entro il giorno 16 di ciascun mese, deve determinare la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei

¹⁸⁵ Sul punto A. COMELLI, *op. ult. cit.*, pag. 843.

¹⁸⁶ Nella versione dell'art. 27 del D.P.R. 633/1972 previgente (introdotta dall'articolo 1 del D.P.R. 29 gennaio 1979, n. 24) si prevedeva che tutti i contribuenti mensili dovevano calcolare in apposita sezione del registro delle fatture emesse la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta divenuta esigibile nel mese precedente e quello dell'imposta, ivi compresa quella relativa agli acquisti intracomunitari, per la quale vi era esercitato nello stesso mese il diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto. Nell'ultimo comma veniva addirittura previsto che le detrazioni non computate per il mese di competenza non potevano essere computate per i mesi successivi ma solo nella liquidazione annuale. Tale divieto è stato successivamente eliminato e dal 1° gennaio 1998 non sono più operanti il divieto di computo della detrazione nei mesi successivi a quello di competenza, né la prevista necessità di computo della stessa nella dichiarazione annuale.

documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del D.P.R. 633/1972. Rispetto alla legislazione previgente, l'articolo 11 del D.P.R. n. 435 del 2001 con decorrenza dalle liquidazioni relative al 2002 ha eliminato l'obbligo di indicazione degli elementi per il calcolo dell'imposta in apposita sezione del registro delle fatture, ma ha previsto che il contribuente a richiesta dell'Amministrazione Finanziaria debba fornire gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica.

Nella disposizione del D.P.R. 100/1998 appare evidente l'assoluta rilevanza svolta dalle registrazioni contabili che rappresentano la base documentale per l'effettuazione della liquidazione e dei pagamenti. Ad ulteriore conferma di tale impostazione, anche nell'articolo 25 del D.P.R. 633/1972 – nell'ambito delle registrazioni delle fatture di acquisto del contribuente - è previsto che le annotazioni nel registro degli acquisti devono essere effettuate anteriormente alla liquidazione periodica ovvero alla dichiarazione annuale, nel quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta¹⁸⁷.

Alla luce di tali considerazioni, quindi, è possibile giungere alle seguenti considerazioni in merito alle modalità di implementazione dell'obbligo contabile nella legislazione nazionale italiana.

In primo luogo, con l'eliminazione dell'adempimento dichiarativo periodico si è spostata in sede di liquidazione documentale l'effettuazione del meccanismo di determinazione dell'imposta dovuta quale differenza tra l'IVA a debito, e l'IVA a credito delle operazioni svolte nel periodo (liquidazione per masse).

¹⁸⁷ Le parole anteriormente alla liquidazione riportate nel testo dell'articolo 25 del D.P.R. 633/1972 sono state introdotte dall'art. 1, comma 1, lett. d) del D.Lgs. 23 marzo 1998, n. 56 con effetto dal 1° gennaio 1998.

In secondo luogo la registrazione della fattura (di acquisto e di vendita) nei registri contabili è divenuta *conditio sine qua non* per l'esercizio del diritto alla detrazione in quanto, sia nella disposizione sul registro degli acquisti che in quella specifica sui versamenti è stato disposto espressamente che la registrazione della fattura rappresenta un adempimento necessario per l'esercizio del diritto.

Da questo punto di vista la normativa italiana sembrerebbe eccedere il dettato comunitario. Nell'impostazione delineata dalla Corte di Giustizia riportata nei paragrafi precedenti, infatti, con riferimento alla corretta valenza della disposizione dell'art. 242 della Direttiva 2006/112/CE, è stato confermato come la contabilità dovrebbe assumere valenza meramente strumentale e non dovrebbe influire sull'esercizio del diritto alla detrazione. In tal senso negli artt. 167 e successivi della Direttiva 2006/112/CE nell'ambito delle condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione non è previsto alcun obbligo preliminare di registrazione della fattura di acquisto.

D'altro canto però lo stesso articolo 242 della Direttiva nell'introdurre l'obbligo di una contabilità sufficientemente dettagliata¹⁸⁸ afferma che tale "documentazione" è necessaria per consentire il controllo da parte dell'amministrazione finanziaria, ma soprattutto per consentire l'applicazione dell'IVA.

L'IVA, come più volte ricordato, rimane un'imposta caratterizzata da un complesso meccanismo di applicazione e necessita, proprio nel passaggio dall'imposta sulla singola operazione risultante da fattura, alla liquidazione per masse, di una fase di confronto tra tutte le fatture di un dato periodo intermedio per il calcolo del saldo di periodo da versare. Tale fase di confronto, che in Italia viene svolta nella contabilità attraverso la

¹⁸⁸ Sul concetto di contabilità sufficientemente dettagliata non risultano sentenze della Corte di Giustizia che abbiano chiarito la corretta interpretazione da attribuire a tale dizione.

liquidazione, svolge un ruolo oggettivamente rilevante che non è solo strumentale, ma sostanziale ed imprescindibile per il calcolo dell'imposta.

In conclusione affermare che la contabilità di per sé è un obbligo meramente formale non sembra tener conto della peculiarità del modello impositivo dell'imposta che necessita di un supporto documentale o di una fase dichiarativa in cui si verifica quanto affermato espressamente dallo stesso articolo 179 della Direttiva 2006/112/CE in cui si prevede che "il soggetto passivo opera la detrazione globalmente sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo di imposta l'ammontare dell'IVA per il quale il diritto alla detrazione è sorto nello stesso periodo."

La stessa legislazione italiana che prevede un obbligo preliminare di registrazione al fine dell'esercizio alla detrazione deve comunque considerarsi coerente con il modello comunitario in quanto utilizza la liquidazione documentale in sostituzione dell'obbligo dichiarativo al fine di applicare concretamente l'imposta e liquidarla per masse. Da questo punto di vista si ritiene che la potenziale violazione del principio di neutralità che si potrebbe determinare nella legislazione nazionale nel caso di diniego alla detrazione per una fattura non registrata potrebbe essere scongiurata dalla possibilità di ottenere, al di fuori dell'ordinario meccanismo applicativo dell'imposta, un diritto al rimborso dell'IVA versata e a credito¹⁸⁹.

3.4. L'obbligo di invio della dichiarazione e di effettuazione dei pagamenti nella Direttiva comunitaria e nelle legislazioni dei singoli Stati Membri

L'articolo 206 della Direttiva 2006/112/CE afferma che ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione o in alternativa in un'altra scadenza prevista dalle legislazioni dei singoli Stati membri che hanno la

¹⁸⁹ Sul punto si rinvia al successivo paragrafo 4.1.

possibilità anche di introdurre delle disposizioni finalizzate a riscuotere acconti provvisori¹⁹⁰.

Con riferimento all'obbligo dichiarativo¹⁹¹, nella Direttiva comunitaria, è espressamente previsto che ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurano tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, comprese anche le operazioni esenti¹⁹².

¹⁹⁰ Negli articoli 207 e 208 della Direttiva 2006/112/CE sono previste le modalità di pagamento dell'imposta nei casi di inversione contabile. Nell'articolo 211 in tema di importazione è previsto che *“gli Stati membri stabiliscono le modalità di pagamento dell'imposta dovuta a titolo di importazioni di beni. In particolare, gli Stati membri possono stabilire che l'IVA dovuta per l'importazione di beni effettuata dai soggetti passivi o dai debitori d'imposta o da talune categorie degli stessi non sia pagata al momento dell'importazione, a condizione che venga indicata come tale nella dichiarazione IVA redatta conformemente all'articolo 250”*.

¹⁹¹ Il capo 5 della Direttiva 2006/112/CE è intitolato dichiarazione e prevede espressamente all'articolo 250 che *“ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti. Gli Stati membri autorizzano, e possono esigere, che la dichiarazione di cui al paragrafo 1 sia presentata, alle condizioni da essi fissate, per via elettronica”*.

¹⁹² Sulle informazioni che devono essere indicate nella dichiarazione ai fini IVA l'articolo 251 della Direttiva 2006/112/CE specifica che devono figurare le seguenti informazioni: a) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni di cui all'articolo 138 e a titolo delle quali l'imposta è diventata esigibile nel corso di tale periodo d'imposta; b) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni di cui agli articoli 33 e 36, effettuate nel territorio di un altro Stato membro e a titolo delle quali l'imposta è diventata esigibile nel corso di tale periodo d'imposta, allorché il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni è situato nello Stato membro in cui deve essere presentata la dichiarazione; c) l'importo totale, al netto dell'IVA, degli acquisti intracomunitari di beni nonché delle operazioni assimilate di cui agli articoli 21 e 22, effettuati nello Stato membro in cui deve essere presentata la dichiarazione e a titolo dei quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso di tale periodo d'imposta; d) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni di cui agli articoli 33 e 36, effettuate nello Stato membro in cui deve essere presentata la dichiarazione e a titolo delle quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso di tale periodo d'imposta, allorché il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni è situato nel territorio di un altro Stato membro; e) l'importo totale, al netto dell'IVA, delle cessioni di beni effettuate nello Stato membro in cui deve essere presentata la dichiarazione per le quali il soggetto passivo è stato designato quale debitore dell'imposta, in conformità dell'articolo 197 ed a titolo delle quali l'imposta è divenuta esigibile nel corso di tale periodo d'imposta. Nell'articolo 256 della Direttiva 2006/112/CE è inoltre previsto che gli stati membri adottano le misure necessarie affinché le persone, che a norma degli articoli da 194 a 197 e

Tale dichiarazione deve essere presentata entro un termine che è stabilito dagli Stati membri, ma che non può superare di oltre due mesi la scadenza di ogni periodo di imposta. A tal fine il periodo di imposta è inteso come il periodo nel quale deve essere effettuata la liquidazione per masse delle operazioni e determinato il saldo di periodo da versare.

Nella legislazione nazionale italiana, con riferimento all'obbligo dichiarativo, inizialmente era previsto un obbligo di invio di dichiarazioni periodiche mensili cui seguivano dei versamenti di periodo, sostituite - in modo definitivo dal 1° gennaio 2002 - dalle liquidazioni periodiche documentali e relativi versamenti e dall'obbligo di invio di una dichiarazione annuale.

Nel periodo di vigenza delle dichiarazioni periodiche, ma il tema assume rilevanza anche in relazione alle vigenti liquidazioni documentali periodiche ed ai relativi versamenti, era stata contestata la valenza di tale adempimento rispetto alla dichiarazione annuale. Si riteneva che le liquidazioni periodiche assumessero un carattere provvisorio non rientrante nel *genus* delle dichiarazioni tributarie. A differenza di queste, che avevano la funzione di portare a conoscenza dell'Amministrazione finanziaria tutti gli elementi atti a rilevare le caratteristiche del presupposto e della base imponibile, si riteneva che le dichiarazioni periodiche rivestissero una funzione molto più limitata in quanto strumentali per una immediata acquisizione di una parte del tributo a favore dell'Erario¹⁹³.

Nello stesso senso, mentre la liquidazione definitiva veniva considerata quale strumento finalizzato all'accertamento della sussistenza e della misura del debito, la liquidazione provvisoria era considerata correlata all'esigenza di assicurare provvisoriamente allo Stato una determinata somma di denaro

dell'articolo 204, sono considerate debentrici dell'imposta in luogo di un soggetto passivo non stabilito nel loro territorio assolvano gli obblighi di dichiarazione.

¹⁹³ F. BOSELLO, *Il procedimento di accertamento nell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin", 1977, pag. 140.

in attesa che fosse evidenziata nel singolo caso la sussistenza dei presupposti legittimanti l'applicazione del tributo¹⁹⁴.

La differente valenza tra dichiarazione/liquidazione periodica ed annuale si riversava anche sulla qualifica dei versamenti periodici previsti dalla legislazione nazionale quali acconti, anticipazioni di imposta o meri versamenti provvisori¹⁹⁵

Allo stato attuale, come anticipato, nella legislazione nazionale le dichiarazioni periodiche sono state sostituite dalle liquidazioni provvisorie mensili o trimestrali ed il periodo di imposta ai fini della dichiarazione è divenuto quello annuale.

In questo assetto le annotazioni sui registri contabili hanno assunto la funzione di strumento per l'esercizio delle liquidazioni documentali provvisorie e soprattutto sono risultate propedeutiche all'adempimento dell'obbligo dichiarativo annuale¹⁹⁶.

¹⁹⁴ E. POTITO, *La funzione della liquidazione definitiva nell'IVA*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1973, pag. 680.

¹⁹⁵ Negli studi avanzati ancor prima dell'introduzione dell'IVA in Italia dall'autorevole Prof. A. BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'IVA individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, GIUFFRÈ, 1968 veniva segnalato come le somme versate allo Stato in relazione a cessioni di beni o prestazioni di servizi fra contribuenti assoggettati all'IVA non erano da considerare quali obbligazioni tributarie ma obbligazioni accessorie in quanto non produrrebbero l'effetto caratteristico dell'imposta ossia l'arricchimento dell'ente impositore e l'impoverimento del soggetto passivo. L'illustre Professore distingueva le obbligazioni tributarie da quelle accessorie e da quelle connesse. L'obbligazione tributaria era quella che aveva per oggetto il pagamento a titolo definitivo di una somma a favore dell'ente impositore realizzando la funzione tipica di determinare l'arricchimento dello Stato e l'impoverimento del soggetto passivo. Le obbligazioni accessorie, invece, erano considerate come quelle obbligazioni che accedevano all'obbligazione tributaria rafforzandola o integrandola. Le obbligazioni connesse, infine, erano quelle dirette a regolare le conseguenze che dall'applicazione del tributo derivano nei confronti dei terzi o dei soggetti passivi.

¹⁹⁶ Sul punto afferma G.MANDO', *op. ult. cit.*, pag. 681 che la dichiarazione "al pari di ogni altra dichiarazione tributaria ha essenzialmente la natura di rappresentazione di verità, ed ha la funzione di portare a conoscenza dell'Amministrazione i dati e gli elementi necessari per la determinazione dell'ammontare delle operazioni e delle imposta conseguentemente dovuta, in modo tale che sia possibile il controllo sulla corretta applicazione delle disposizioni di legge: sulla base delle annotazioni del periodo, essere contiene anche la liquidazione della somma dovuta e da corrispondere al fisco (e ciò avviene di regola) ovvero quella a credito del dichiarante (e che lo stesso ha quindi diritto

In tal senso, nella legislazione italiana, le liquidazioni documentali mensili e trimestrali costituiscono una determinazione meramente provvisoria del debito o del credito da versare all'Erario in quanto solo con la dichiarazione annuale si determina il saldo definitivo da versare.

I versamenti provvisori, quindi, rispondono alla logica ed al meccanismo applicativo dell'imposta, ma non possono considerarsi definitivi né tantomeno possono rivestire la qualifica di acconti o anticipi relativi ad operazioni non realizzate.

A tale conferma la Corte di Giustizia con la sentenza 20 ottobre 1993, causa C-10/92, *Balocchi c. Ministero delle Finanze* proprio con riferimento alla previgente normativa italiana, nella considerazione che gli Stati possono esigere degli acconti di imposta ma non degli anticipi su operazioni non realizzate, aveva ritenuto contraria al diritto comunitario la norma del diritto nazionale che imponeva ai soggetti passivi di versare un importo di IVA pari al 65% dell'importo totale esigibile per un periodo che non era ancora trascorso¹⁹⁷. Dopo tale pronunciamento, la legislazione nazionale è stata oggetto di modifiche ed attualmente¹⁹⁸ prevede l'obbligo di versamento dell'acconto in relazione all'ultimo mese (dicembre) o trimestre di riferimento (ottobre – novembre – dicembre) in misura pari all'88% dell'imposta versata per lo stesso periodo dell'anno precedente o che si presume di versare per l'anno (a seconda che si utilizzi il metodo storico o previsionale) da versare entro il 27 dicembre dell'anno in corso, scongiurando la qualificazione dell'acconto quale anticipo di imposta contrario al dettato comunitario.

di compensare, anche portandolo in detrazione nel periodo successivo, ovvero, quando consentito, di chiedere a rimborso)".

¹⁹⁷ In sostanza nella disposizione previgente veniva previsto che i contribuenti dovevano pagare entro il 20 dicembre in relazione al periodo 1 – 20 dicembre, il 65% dell'imposta dovuta per il mese (sia con il metodo previsionale che con quello storico).

¹⁹⁸ La disciplina degli acconti ai fini IVA è prevista nell'articolo 6 della Legge 29 dicembre 1990, n. 405 modificata dall'art. 15 del D.L. 22 maggio 1993, n. 155 e dall'articolo 3 del D.L. 26 novembre 1993, n. 477.

Alla dichiarazione annuale, infine, nella legislazione nazionale si è accompagnato un ulteriore obbligo previsto dall'articolo 9 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 denominato comunicazione annuale dati IVA da inviare entro la fine di febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento con riepilogo di tutte le operazioni e degli importi IVA dell'anno ed introdotto al fine di rispettare il dettato della Direttiva comunitaria (art. 252 della Direttiva comunitaria 2006/112/CE) che impone l'obbligo di invio della dichiarazione non oltre due mesi la scadenza di ogni periodo di imposta¹⁹⁹.

Nelle legislazioni degli altri Stati membri gli obblighi dichiarativi imposti dalla Direttiva comunitaria sono stati implementati in maniera differente dalla normativa italiana. In tali legislazioni si è infatti previsto l'obbligo di invio di dichiarazioni periodiche in coerenza con quanto indicato nell'articolo 252 della Direttiva 2006/112/CE in cui si richiede espressamente la fissazione del periodo di imposta in periodi limitati (1, 2 o 3 mesi) e solo in via eccezionale per periodi più lunghi ma non oltre l'anno.

In particolare nelle legislazioni di alcuni Stati membri (oltre alle legislazioni dei Paesi presi generalmente a riferimento nella presente ricerca: Francia, Inghilterra, Spagna si sono considerate anche le legislazioni dell'Olanda e Germania²⁰⁰) sono stati introdotti i seguenti adempimenti dichiarativi:

- nella legislazione francese è previsto l'invio di una dichiarazione mensile (in alternativa trimestrale per i contribuenti con un importo di IVA dovuta superiore a 4.000 euro) con pagamento dell'imposta dovuta al momento dell'invio della dichiarazione;
- nella legislazione tedesca per i contribuenti con un importo di IVA da versare superiore a 7.500 euro è previsto l'invio di una dichiarazione

¹⁹⁹ In tal senso la dichiarazione annuale è da inviare entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello del periodo di imposta di riferimento.

²⁰⁰ Le relative informazioni sono state ricavate dall'*European VAT Handbook 2014-2015* edito da Maria van den Oetelaar.

- mensile, mentre per gli altri contribuenti è previsto l'obbligo di invio di una dichiarazione trimestrale. In ogni caso oltre alle dichiarazioni periodiche i contribuenti devono inviare anche una dichiarazione riepilogativa annuale. I pagamenti vanno effettuati entro il giorno 10 del mese successivo alla fine del periodo di imposta (mensile o trimestrale);
- nella legislazione olandese è previsto l'invio di una dichiarazione trimestrale o in alternativa mensile per i contribuenti residenti in Olanda che ne facciano richiesta. I pagamenti vanno effettuati entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello del periodo di imposta di riferimento (mensile o trimestrale);
 - nella legislazione spagnola è previsto l'invio di una dichiarazione periodica trimestrale o mensile oltre all'invio di una dichiarazione annuale riepilogativa. I pagamenti avvengono contestualmente all'invio della dichiarazione periodica previsti entro i primi 20 giorni del mese successivo a quello del periodo di imposta di riferimento (mensile o trimestrale);
 - nella legislazione inglese è previsto l'invio di una dichiarazione mensile (o in alternativa trimestrale per i piccoli contribuenti). I pagamenti vanno effettuati dal 7° giorno successivo alla fine del mese relativo al periodo di imposta di riferimento.

Dalla breve analisi comparata sovrariportata, quindi, si evidenzia come l'Italia rappresenti l'unico Paese in cui non sono previste delle dichiarazioni periodiche, ma una dichiarazione annuale accompagnata da liquidazioni periodiche documentali. Da questo punto di vista l'eccessivo formalismo assunto dalla legislazione nazionale rispetto all'obbligo contabile è giustificato proprio dalla sostituzione delle dichiarazioni periodiche con apposite liquidazioni effettuate nella contabilità.

L'implementazione di dichiarazioni periodiche peraltro risulta in linea con il dettato comunitario e con le probabili future evoluzioni dell'IVA europea.

In tal senso la Commissione europea con la proposta COM (2013) 721 del 23 ottobre 2013 ha avanzato l'adozione da parte di tutti gli Stati membri di una dichiarazione IVA standard che dovrebbe andare a sostituire tutti i diversi modelli presenti a livello nazionale e dovrebbe essere presentata prendendo a riferimento un periodo mensile o in deroga trimestrale (e solo in via eccezionale annuale).

Con la dichiarazione standard²⁰¹, secondo quanto riportato nel comunicato stampa della commissione IP/13/988 si dovrebbero raggiungere ambiziosi obiettivi ed in particolare: - una riduzione dei costi amministrativi, stimati in quindici miliardi di euro l'anno; - una diminuzione degli oneri burocratici; - il rispetto, più agevole, degli obblighi fiscali; - l'efficientamento delle amministrazioni fiscali in tutta l'Unione.

Ad oggi la dichiarazione standard rimane una proposta che non ha ancora avuto effettivi rilievi pratici. Nell'ottica complessiva del progetto, comunque, rimane l'assoluta rilevanza ancora svolta da tali adempimenti (in Italia liquidazioni periodiche negli altri Stati dichiarazioni di periodo) per l'effettiva applicazione del tributo e che rendono evidente la difficoltà di qualificarli quali meri adempimenti di tipo formale in quanto strutturalmente connessi al meccanismo applicativo dell'imposta e all'effettiva determinazione del debito da versare.

3.5. La valenza degli altri adempimenti “complementari” al meccanismo di applicazione dell'imposta (identificazione del soggetto passivo ed utilizzo del sistema VIES).

Nel modello impositivo comunitario accanto agli “adempimenti strumentali” per l'applicazione dell'imposta si distinguono degli ulteriori

²⁰¹ La dichiarazione IVA standard oggetto di proposta dovrebbe essere composta da solo 5 caselle e precisamente: 1) imposta esigibile; 2) imposta deducibile; 3) importo netto di IVA (passivo e attivo); 4) valore complessivo delle transazioni in ingresso; 5) le operazioni in uscita. Sul punto si rinvia a G. LIBERATORE, *L'Unione europea promuove la dichiarazione IVA standard*, in “*Prat. Fisc. Prof.*”, n. 45/2013, pag. 19.

adempimenti di seguito denominati “complementari” richiesti dalla Direttiva a completamento del meccanismo applicativo.

Gli adempimenti strumentali (fattura, registrazioni contabili e dichiarazioni), come ampiamente analizzato nei paragrafi precedenti, sono richiesti al soggetto passivo per dare inizio e consentire “il funzionamento” del meccanismo applicativo dell’imposta, diversamente gli adempimenti complementari rappresentano degli obblighi richiesti al contribuente: a) al fine di comunicare l’inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo e di identificarsi ai fini dell’IVA; b) per l’identificazione dello *status* di soggetto passivo del proprio cliente al fine della corretta qualificazione di una determinata operazione (cessione comunitaria o prestazione di servizi).

Nella prima categoria di adempimenti complementari si annoverano principalmente quelli richiesti al soggetto passivo e agli Stati membri (in relazione alla posizione dei contribuenti soggetti passivi e residenti negli Stati) dagli articoli 213 e 214 della Direttiva 2006/112/CE.

In particolare, l’articolo 213 prevede che il soggetto passivo deve dichiarare l’inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo²⁰². L’articolo 214, impone agli Stati Membri di prendere i provvedimenti necessari affinché siano identificati²⁰³, tramite un numero

²⁰² In aggiunta, l’art. 213 della Direttiva 2006/112/CE oltre a prevedere che gli Stati Membri possono esigere che la dichiarazione avvenga per via elettronica stabilisce che ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni non soggetti all’IVA deve dichiarare che effettua tali acquisti quando non sono più soddisfatte le condizioni in presenza delle quali essi non sono soggetti all’imposta.

²⁰³ Sentenza della Corte di Giustizia, 14 marzo 2013, causa C-527/11, *Valsts ieņēmumu dienests* in cui è stato affermato che “ gli articoli 213, 214 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano a che l’amministrazione fiscale di uno Stato membro rifiuti di attribuire un numero di identificazione dell’imposta sul valore aggiunto ad una società unicamente sulla base del motivo che quest’ultima non dispone, secondo detta amministrazione, dei mezzi materiali, tecnici e finanziari per svolgere l’attività economica dichiarata, e che il titolare delle quote di capitale della società in parola ha già ottenuto, svariate volte, un siffatto numero per

individuale, i soggetti passivi che svolgono cessioni di beni e prestazioni di servizi che diano il diritto alla detrazione nel territorio dello Stato e tutti i soggetti che effettuino operazioni nel territorio dello Stato per le quali siano identificati quali debitori di imposta, per effetto del meccanismo dell'inversione contabile o per il meccanismo ordinario previsto per le operazioni comunitarie²⁰⁴.

La seconda categoria di adempimenti, invece, seppur strettamente connessa alla prima, riguarda l'obbligo imposto ai contribuenti di utilizzare il codice identificativo di cui all'art. 214 della Direttiva 2006/112/CE al fine di identificare lo *status* di soggetto passivo del proprio acquirente o committente del servizio (specie nelle operazioni intracomunitarie) qualora tale qualifica si renda necessaria per l'identificazione del corretto trattamento IVA dell'operazione.

Nel regolamento 7 ottobre 2010, n. 904/2010 in tema di cooperazione amministrativa e lotta contro la frode è stato previsto all'articolo 17 che

società che non hanno mai svolto un'effettiva attività economica e le cui quote di capitale sono state cedute poco tempo dopo l'attribuzione del menzionato numero, senza che l'amministrazione fiscale interessata abbia dimostrato, sulla scorta di elementi oggettivi, la sussistenza di seri indizi i quali inducano a sospettare che il numero d'identificazione dell'imposta sul valore aggiunto attribuito sarà utilizzato a scopo di evasione. Spetta al giudice del rinvio valutare se l'amministrazione fiscale di cui trattasi abbia fornito seri indizi della sussistenza di un rischio di evasione nella controversia principale”.

²⁰⁴ In particolare devono essere identificati con il numero individuale i seguenti soggetti: a) ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e 199; b) ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni soggetti all'IVA a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), o che ha esercitato l'opzione prevista all'articolo 3, paragrafo 3, per l'assoggettamento all'IVA dei suoi acquisti intracomunitari; c) ogni soggetto passivo che effettua nel loro rispettivo territorio acquisti intracomunitari di beni ai fini di proprie operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, ed effettuate fuori di tale territorio. d) ogni soggetto passivo che riceve, nel loro rispettivo territorio, prestazioni per le quali è debitore dell'IVA a norma dell'articolo 196; e) ogni soggetto passivo, stabilito nel loro rispettivo territorio, che effettua nel territorio di un altro Stato membro prestazioni di servizi per i quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma dell'articolo 196. Il numero individuale di identificazione IVA è composto da un prefisso che consente di identificare lo Stato membro da cui è stato attribuito

ciascuno Stato Membro archivia in un sistema elettronico – in sostanza il VIES (*VAT Information Exchange System*) - una serie di dati dei soggetti passivi residenti nel territorio tra i quali tutti quelli riguardanti l'identità, l'attività, l'organizzazione e l'indirizzo delle persone a cui ha attribuito un numero di identificazione IVA, raccolti in applicazione dell'articolo 213 della Direttiva 2006/112/CE²⁰⁵.

La conferma della validità di tali dati e l'utilizzo del sistema VIES da parte del contribuente al fine dell'individuazione dello status del proprio acquirente o committente del servizio, sono stati espressamente richiesti sia nell'ambito delle operazioni di cessione comunitaria che nei servizi.

In particolare, in tema di operazioni comunitarie²⁰⁶ l'art. 31 del regolamento n. 904/2010, ha espressamente previsto che gli Stati Membri debbano provvedere affinché le persone aventi interesse ad effettuare delle cessioni intracomunitarie di beni o prestazioni intracomunitarie di servizi siano autorizzati, per le esigenze di questo tipo di operazione, ad ottenere una conferma per via elettronica della validità del numero d'identificazione IVA di una data persona nonché del nome e dell'indirizzo corrispondente per il tramite del sistema VIES²⁰⁷.

²⁰⁵ Nel sistema VIES sono inoltre incluse: - le informazioni raccolte a norma del titolo XI, capo 6, della direttiva 2006/112/CE; - i dati riguardanti i numeri di identificazione IVA attribuiti che hanno perso validità, e le date in cui tali numeri hanno perso validità; e - le informazioni raccolte conformemente agli articoli 360, 361, 364 e 365 della direttiva 2006/112/CE nonché, a decorrere dal 1° gennaio 2015, le informazioni che raccoglie a norma degli articoli 369 quater, 369 septies e 369 octies della direttiva 2006/112/CE.

²⁰⁶ Le condizioni per l'applicazione della non imponibilità nel modello (esenzione nella dizione della Direttiva comunitaria) nel modello comunitario sono: - la qualifica quale soggetto passivo dell'acquirente; - l'effettiva spedizione o trasporto del bene fuori dal territorio dello Stato del venditore ma nella comunità.

²⁰⁷ Nella normativa nazionale italiana l'art. 27 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 aveva inizialmente introdotto, in tema di VIES, un nuovo regime antifrode in base al quale i soggetti IVA, per poter effettuare operazioni comunitarie dovevano ottenere la preventiva autorizzazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. In assenza di tale autorizzazione, che doveva essere rilasciata entro 30 giorni dalla richiesta, le società non potevano effettuare operazioni comunitarie e di fatto erano bloccate nella loro operatività in attesa dell'autorizzazione. L'art. 22 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 ha modificato il vecchio regime ed ha previsto l'inclusione dei soggetti IVA nell'archivio

Nello stesso senso, ai fini della tassazione delle prestazioni di servizi²⁰⁸ è stato espressamente previsto nell'articolo 18 del regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011 recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE che il prestatore stabilito nel territorio dello Stato può ritenere verificato lo *status* di soggetto passivo del committente stabilito in altro Stato membro UE se lo stesso committente abbia comunicato il proprio numero identificativo IVA ed il prestatore abbia ottenuto conferma della validità del numero stesso mediante il sistema VIES.

L'identificazione del numero identificativo e l'utilizzo del sistema VIES peraltro sono stati in alcuni casi richiesti – nell'ambito degli ordinari doveri di diligenza del contribuente - quali adempimenti necessari per verificare la liceità della catena produttiva nell'ambito della quale si è collocata l'operazione che il contribuente ha posto in essere²⁰⁹.

In sostanza quindi, il numero identificativo IVA è divenuto un adempimento complementare al modello impositivo, in quanto seppur non direttamente

VIES contestualmente alla loro richiesta con una forma di controllo successiva. Secondo quanto affermato dalla circolare dell'Assonime 17 marzo 2015, n. 6 con tale nuova forma di controllo le irregolarità emerse in seguito ai controlli della posizione del soggetto passivo possono avere come conseguenza, oltre che l'esclusione dal VIES, circostanza che impedirebbe al soggetto escluso di realizzare operazioni intracomunitarie, anche la cessazione della partita IVA e quindi la perdita della soggettività passiva ai fini dell'imposta. Con il provvedimento del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2014 sono state introdotte le modalità operative per l'inclusione nella banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie.

²⁰⁸ Lo status del soggetto committente è assolutamente rilevante ai fini dell'identificazione della territorialità dei servizi comunitari in quanto nei rapporti B2B (*business to business* – da soggetto passivo ad altro soggetto passivo residenti in Stati membri differenti) il servizio è territorialmente rilevante nello Stato del committente, mentre nei rapporti B2C (*business to consumer*) nello Stato del prestatore in linea con quanto previsto dagli articoli 44 e 45 della Direttiva 2006/112/CE.

²⁰⁹ Sul tema vi sono numerose sentenze della Corte di Giustizia tra le quali si citano le più note: sent. 21 agosto 2012, cause riunite C-80/11 e C-142/12, *Mahageben Kft*; sent. 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Gabor Torh*; sent. 6 dicembre 2012, causa C-285/11 *Bonik*, sent. 31 gennaio 2013, causa C-642/11, *Stroy trans EOOD*. Sul punto si veda F. CERIONI, *L'onere di conoscenza del soggetto passivo nel sistema dell'IVA Europea e i suoi limiti secondo la Corte di Giustizia*, in "Boll. Trib.", n. 19/2013, pag. 1397.

strumentale al meccanismo applicativo dell'imposta ha assunto una importante valenza per la qualificazione del trattamento delle operazioni di cessioni comunitarie e prestazioni di servizi in cui assume rilevanza lo *status* del soggetto passivo.

In alcuni casi tale adempimento è stato “stressato” e richiesto dalle Amministrazioni Finanziarie quale requisito essenziale per la qualificazione dell'operazione in contrasto con l'impostazione della Corte di Giustizia che in diversi precedenti ha affermato come sia l'utilizzo del VIES che lo stesso numero identificativo del soggetto passivo abbiano esclusivamente valenza probatoria²¹⁰ ma non possono di per sé considerarsi obblighi sostanziali per la qualificazione del trattamento IVA di una operazione.

In tal senso l'attribuzione di un numero identificativo fornisce la prova dello status fiscale del soggetto passivo ed agevola il controllo delle operazioni comunitarie, ma rimane un requisito formale la cui mancanza non può di per sé impedire l'applicabilità del trattamento di non imponibilità proprio delle cessioni comunitarie qualora ricorrono le condizioni sostanziali di tali operazioni²¹¹. Nello stesso senso, la definizione di soggetto passivo, delineata nell'articolo 4, paragrafo 1 della Direttiva 2006/112/CE si riferisce a chiunque eserciti in modo indipendente ed in qualsiasi luogo una attività

²¹⁰ Sull'identificazione delle prove nelle operazioni comunitarie si rinvia alle sentenze della Corte di Giustizia 27 settembre 2007, C-409/04, *Teleos*; sent. 27 settembre 2007, C-146/05, *Collée*; sent. 21 febbraio 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co OHG*.

²¹¹ Sentenza della Corte di Giustizia 6 settembre 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft* in cui si aggiunge che “ un provvedimento nazionale il quale essenzialmente subordini il diritto all'esenzione di una cessione comunitaria al rispetto di obblighi di forma, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali, eccede quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta a meno che la violazione dei requisiti formali avesse l'effetto di impedire la dimostrazione certa che i requisiti sostanziali erano stati soddisfatti”. In particolare nel caso trattato dalla sentenza una società ungherese aveva venduto dei beni ad una società italiana che al momento della cessione disponeva di un numero identificativo (da sistema VIES) successivamente cancellato con effetto retroattivo da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana. Secondo la Corte di Giustizia “*l'esenzione di una cessione intracomunitaria non può essere negata al venditore per la sola ragione che l'amministrazione tributaria di un altro Stato membro ha proceduto a una cancellazione del numero d'identificazione IVA dell'acquirente che, sebbene verificatasi dopo la cessione del bene, ha prodotto effetti, in modo retroattivo, a una data precedente a quest'ultima*”.

economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività, senza subordinare tale *status* al fatto che il soggetto passivo possieda un numero identificativo IVA²¹².

In conclusione, il numero identificativo non può essere utilizzato quale elemento sostanziale per la qualificazione dello *status* di soggetto passivo del cliente o acquirente e non rappresenta un elemento propedeutico per l'esercizio del diritto alla detrazione in quanto la Direttiva comunitaria a tal fine non richiede, né che il soggetto passivo debba essere esso stesso in possesso di un tale numero identificativo per l'esercizio del diritto alla detrazione²¹³ né che il soggetto fornitore che emette la fattura debba essere registrato ai fini dell'imposta²¹⁴

²¹² Sentenza della Corte di Giustizia, 27 ottobre 2012, C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*.

²¹³ Sentenza della Corte di Giustizia 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera* in cui è essenzialmente previsto che la direttiva comunitaria deve essere interpretata nel senso che essa osta a che un soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, il quale soddisfi i requisiti sostanziali per detrarre quest'ultima conformemente alle disposizioni di tale direttiva e che si registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole a decorrere dalla realizzazione delle operazioni che danno luogo al diritto alla detrazione, possa essere privato della possibilità di esercitare tale diritto da parte di una normativa nazionale che vieta la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto versata in occasione dell'acquisto di beni qualora tale soggetto passivo non si sia registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto prima d'impiegare questi ultimi ai fini della sua attività imponible.

²¹⁴ Sentenza della Corte di Giustizia 22 dicembre 2010, C-438/09, *Boguslaw Juliusz*; sent. 6 settembre 2012, C-324/11, *Tóth*.

QUARTO CAPITOLO: LE VARIAZIONI SUL FATTO GENERATORE E SULLE CONDIZIONI PER LA DETRAZIONE SUCCESSIVE ALLA FATTURAZIONE.

4.1. Le variazioni sul fatto generatore e sull'esercizio del diritto alla detrazione successive alla fatturazione.

Nei capitoli precedenti sono stati analizzati, in un'ottica comunitariamente orientata, gli istituti fondamentali del modello impositivo dell'imposta sul valore aggiunto e la valenza degli obblighi strumentali rispetto alla determinazione dell'imposta ed all'esercizio del diritto alla detrazione.

In una ideale suddivisione del progetto di ricerca in due parti, i primi tre capitoli hanno rappresentato il primo *step* della ricerca finalizzata all'analisi "statica" del modello, mentre il presente quarto capitolo è focalizzato su di un'analisi "dinamica" in cui verrà verificata la coerenza del meccanismo applicativo rispetto al principio di neutralità e di sostanzialità (in antitesi con quello di cartolarità analizzato nel paragrafo 2.1.)²¹⁵ in situazioni peculiari, in cui le condizioni originarie strutturali per l'applicazione dell'imposta subiscono delle modificazioni successive alla fatturazione.

Dalla prima parte dell'analisi è risultata evidente la complessità²¹⁶ del meccanismo applicativo dell'imposta e la funzione centrale svolta dagli adempimenti strumentali. Tale analisi è stata svolta prendendo a riferimento delle situazioni ordinarie, statiche per l'appunto, in cui alla cessione dei beni e alla prestazioni dei servizi è seguita una scansione di adempimenti

²¹⁵ Il principio di sostanzialità richiede che la fatturazione (intesa come l'elemento di partenza del meccanismo applicativo dell'imposta) sia posta in essere solo in quanto vi sia un'operazione di cessione di beni o di prestazione di servizi (fatto generatore) posta in essere dal soggetto passivo. In assenza del verificarsi del fatto generatore, o quando il fatto generatore non sia configurato o configurabile ricorre il principio di cartolarità che configura l'imposta quale meramente cartolare e non giustificata da alcuna operazione sottostante.

²¹⁶ E. DE MITA, *Principi di Diritto Tributario*, Milano, 1999, pag. 376 "la tecnica giuridica fa dell'IVA un istituto tributario particolarmente complesso, dove la convenzionalità formale raggiunge un grado di raffinatezza talora assorbente rispetto al profilo sostanziale, nel senso che la coerenza del meccanismo porta alcune volte a sacrificare le esigenze per le quali le singole regole sono state applicate".

ordinata e priva di peculiarità: fatturazione per il cedente/prestatore, registrazione della fattura per il cessionario/committente ed obbligo dichiarativo per entrambi. Da tale analisi è emerso, in sostanza, che il modello impositivo ed il correlato meccanismo applicativo “funzionano” e risultano coerenti nel rispetto del principio di neutralità.

In questa seconda parte del lavoro, la ricerca offre una ulteriore chiave di lettura per l’analisi del modello, finalizzata ad individuare le soluzioni operative che il meccanismo applicativo ed i correlati obblighi strumentali offrono in tutte quelle ipotesi in cui successivamente alla fatturazione, e quindi dopo l’inizio del funzionamento del meccanismo, intervengono delle variazioni sul fatto generatore e sulle condizioni per l’esercizio della detrazione in capo al cessionario / committente.

In particolare, in questa seconda parte dell’analisi, verrà verificato se la complessità del meccanismo applicativo e la rigidità del formalismo imperniato sulle fatturazioni e registrazioni contabili, come indicato nel modello comunitario ed attuato dalle singole legislazioni degli Stati Membri, risulti coerente anche nelle ipotesi “dinamiche” di funzionamento, intese come quelle particolari situazioni in cui si verificano delle variazioni successive alle condizioni originarie dell’operazione assoggettate ad IVA o alle condizioni per l’esercizio del diritto alla detrazione. Il punto è verificare se in tali circostanze l’eccessivo formalismo del modello sia in grado di rispondere efficacemente alle esigenze di neutralità nell’applicazione dell’imposta e nel rispetto del necessario principio di sostanzialità che presuppone uno stretto coordinamento tra gli adempimenti strumentali ed il fatto generatore che resta l’elemento cardine per l’applicazione dell’imposta.

Nello sviluppo della ricerca, infatti, non è mai stato perso di vista un aspetto centrale dell’analisi, ossia che l’IVA, seppur evidentemente in termini peculiari per effetto dell’addebito (rivalsa in Italia) e delle detrazioni, è un

imposta effettiva e non meramente cartolare che si applica sulle attività (cessione di beni e prestazioni di servizi) svolte dai soggetti passivi. Gli adempimenti strumentali, ed in particolare, le fatturazioni non sostituiscono la sostanzialità dell'imposta e non qualificano alcun fatto generatore indipendente in quanto, come già detto in relazione al principio c.d. di cartolarità, la fattura emessa in assenza del fatto generatore (presupposto) impone il versamento dell'IVA in capo al cedente/prestatore del servizio, ma non può attribuire alcun diritto di detrazione in capo al soggetto cessionario committente.

Nello sviluppo dell'analisi "dinamica" del modello e della rilevanza dei correlati obblighi strumentali, pertanto, verranno analizzate tre ipotesi "classiche" di variazioni successive alla fatturazione: le variazioni intese sul fatto generatore e citate espressamente nell'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE, le rettifiche delle detrazioni di cui agli articoli 184 e successivi della Direttiva e le variazioni determinate a seguito di un accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.

In tal senso l'articolo 90²¹⁷ della Direttiva rappresenta la disposizione di riferimento in tema di variazioni sul fatto generatore e riconduce alla legislazione dei singoli Stati Membri l'individuazione delle condizioni per l'effettiva riduzione della base imponibile che si rende necessaria per assicurare l'indissolubilità del legame tra il fatto generatore e l'effettiva applicazione dell'imposta.

Gli articoli 184 e successivi della Direttiva²¹⁸, invece, pur riconducendo comunque alla legislazione dei singoli Stati Membri la determinazione delle

²¹⁷ L'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE afferma espressamente che "in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1".

²¹⁸ Nell'articolo 184 della Direttiva 2006/112/CE si dispone che "la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha

modalità operative per l'effettiva rettifica, introducono una modifica direttamente sulla detrazione operata per masse in dichiarazione e che presuppone una preliminare modifica sul fatto generatore da parte del cedente/committente.

Le due modalità di variazioni, quindi, sono strettamente correlate, ma mentre l'articolo 90 riguarda le variazioni dirette sul fatto generatore da parte del cedente/prestatore²¹⁹, le rettifiche degli articoli 184 e successivi, riguardano esclusivamente la successiva detrazione da parte del cessionario committente.

In entrambi i casi, lo strumento riconosciuto dalla gran parte delle legislazioni dei singoli Stati Membri per l'esercizio della modifica, prende il nome di nota di variazione che rappresenta un ulteriore adempimento strumentale imposto al contribuente e si sostanzia in una fattura contrassegnata dalla peculiarità, nel caso delle note di credito, di riportare un "segno contrario"²²⁰ rispetto alle ipotesi di cessione ordinaria e che si pongono nell'alveo delle meccanismo applicativo dell'imposta.

La scelta di identificare la data di fatturazione quale punto di partenza per la rilevanza delle variazioni successive è stata effettuata nell'ambito del progetto di ricerca per rafforzare la tesi che le soluzioni offerte dal modello

diritto" e nell'articolo 185 che "la rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16. In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica". L'articolo 186 della Direttiva a conferma di quanto affermato attribuisce agli Stati Membri l'obbligo di determinare le modalità di applicazione degli articoli indicati in precedenza.

²¹⁹ In tal senso l'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE è posto nel capo V della Direttiva "disposizioni varie" all'interno del titolo VII dedicato alla base imponibile.

²²⁰ Nelle note di credito il cedente o prestatore del servizio emette un documento in cui non vi è una maggiore IVA a debito ma altresì una minore IVA a debito e maggiore IVA a credito per effetto della variazione sulla base imponibile iniziale.

rientrano nell'ambito del meccanismo applicativo che è contrassegnato dall'adempimento iniziale della fatturazione. D'altro canto le variazioni dell'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE sono quelle successive alla data dell'effettuazione dell'operazione mentre quelle sulla detrazione di cui all'articolo 185, in apparente contrasto con quanto indicato in precedenza, sono quelle successive alla dichiarazione dell'IVA. Per uniformare i momenti e per esigenze di semplicità, quindi, nell'ambito della ricerca si è fatto riferimento alle variazioni successive alla fatturazione in modo tale da poter includere nell'analisi anche le variazioni derivanti da fatture emesse in assenza del fatto generatore (le fatture emesse ai sensi dell'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE).

Al di fuori del meccanismo di applicazione dell'imposta e dell'utilizzo delle note di variazione si inserisce la possibilità per il soggetto passivo di presentare una istanza di rimborso alle condizioni previste dalle legislazioni dei singoli Stati membri e nel rispetto dei principi comunitari e del modello impositivo affrontati in più di un'occasione, come si vedrà, dalla Corte di Giustizia.

In tal caso si rende necessario e sarà l'oggetto del paragrafo 4.2, distinguere il rimborso "ordinario" previsto dalla Direttiva in relazione specificamente alle eccedenze di imposta, dal rimborso "anomalo" che fuoriesce dall'ordinario meccanismo applicativo ed "isola" l'operazione rispetto all'ordinaria liquidazione per masse svolta in dichiarazione.

Del tutto diversa dalle precedenti è, infine l'ipotesi di modifiche sul fatto generatore che intervengono dopo un accertamento dell'Amministrazione Finanziaria e che pongono una problematica differente sulla possibilità e sulla eventuale modalità di esercizio dell'addebito sul soggetto che ha subito la rettifica in aumento (in relazione ad una operazione svolta in anni precedenti).

Tale possibilità verrà analizzata direttamente al paragrafo 4.5 con un espresso riferimento alla legislazione italiana nel quale, a seguito di un richiamo formale della Commissione europea, è stata inserita una disposizione che permette, a determinate condizioni, l'addebito al cessionario committente della maggiore imposta accertata sul cedente prestatore del servizio.

4.2. L'istituto del rimborso dell'eccedenza detraibile ed il rapporto con la detrazione

Le soluzioni operative offerte dal modello impositivo nelle ipotesi di variazioni successive alla fatturazione sul fatto generatore e sulle detrazioni sono rappresentate sostanzialmente dalla riduzione della base imponibile espressamente prevista dall'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE (e dalle correlate rettifiche di detrazione) e dall'istanza di rimborso "anomalo" che seppur non direttamente prevista in alcuna disposizione della Direttiva comunitaria risulta pacificamente utilizzabile dal soggetto passivo al di fuori del meccanismo applicativo dell'imposta.

L'istanza di rimborso "anomalo" ha delle caratteristiche peculiari e si distingue espressamente dal concetto di rimborso "ordinario" previsto nella Direttiva Comunitaria all'articolo 183, che è invece connesso al funzionamento del meccanismo applicativo dell'imposta.

In questa fase, quindi, prima ancora di verificare le peculiarità delle riduzione della base imponibile e dell'istanza di rimborso "anomalo" si rende necessaria una preliminare verifica delle caratteristiche funzionali del rimborso "ordinario" la cui analisi è stata riportata nel presente capitolo in funzione di una maggiore evidenziazione delle differenze con il rimborso "anomalo" seppur vi siano evidenti legami tra la nozione di rimborso "ordinario" ed il meccanismo applicativo in funzione "statica" analizzato nei paragrafi precedenti.

In tal senso la nozione di rimborso è strettamente connessa agli istituti delle liquidazioni documentali e delle dichiarazioni periodiche, in quanto la somma (di seguito denominata eccedenza detraibile) che il soggetto passivo potrebbe effettivamente richiedere a rimborso è determinata nell'ambito della liquidazione per masse. Qualora dalla liquidazione risulti un importo di IVA a credito derivante dalle fatture sugli acquisti e detraibile alle condizioni sostanziali previste dalla Direttiva, superiore rispetto all'IVA a debito risultante dalle fatture di vendita (cessione di beni o prestazioni di servizi) si determina un'eccedenza detraibile che, tra le varie opzioni, può essere richiesta a rimborso dal soggetto passivo alle condizioni previste dalle legislazioni dei singoli Stati membri.

La determinazione dell'eccedenza detraibile, quindi, segue l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del soggetto passivo ed è una grandezza diversa dall'IVA detraibile in quanto, come è stato affermato, l'eccedenza detraibile è una grandezza (numericamente e logicamente) che nasce in un momento successivo rispetto a quello di effettuazione delle operazioni in sede di determinazione dell'imposta da versare²²¹.

Pe questo motivo la detrazione è esercitata nell'ambito del primo passaggio applicativo e riguarda l'analisi statica del modello, mentre l'utilizzo

²²¹ In tal senso R. MICELI, *Il recupero dell'IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in "Rass. Trib.", n. 6/2014, pag. 1871. Nel testo vengono particolarmente evidenziate le differenze giuridiche esistenti tra l'IVA detraibile e l'eccedenza detraibile, in particolare afferma l'Autore che "il diritto alla detrazione risulta essenziale per il raggiungimento della neutralità nella fase di determinazione dell'imposta dovuta, ma tale da esaurire i suoi effetti all'interno di questa fase [...]. Sono state più volte evidenziate le differenze fra l'IVA detraibile e l'eccedenza detraibile ed è emerso come ad una affinità di natura fra le somme non corrisponda una stessa disciplina giuridica. La detrazione esaurisce la sua funzione all'interno del procedimento di determinazione dell'IVA dovuta, in quanto ha lo scopo di rendere neutrale l'IVA nel corso del procedimento di determinazione dell'imposta da versare all'Erario; l'eccedenza detraibile, invece, può anche fuoriuscire dal procedimento di determinazione dell'IVA, dando vita a posizioni giuridiche autonome rispetto al sistema dell'imposta in esame". In generale sul tema si rinvia anche a L. SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in "Riv. Dir. Trib.", 1998 e M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed. provv. 2000, pag. 32.

dell'eccedenza detraibile riguarda la seconda fase che risulta logicamente successiva alla conclusione del meccanismo applicativo. Dopo l'individuazione e la determinazione dell'eccedenza detraibile si "fuoriesce" dallo schema applicativo ed il soggetto passivo ha la facoltà di scegliere in merito all'utilizzo dell'eccedenza detraibile tra due opzioni: il riporto a nuovo dell'eccedenza oppure la possibilità di richiederla a rimborso in dichiarazione ponendo un'ulteriore problematica sul rapporto tra il diritto al rimborso e l'effettiva presentazione della dichiarazione²²² (in tal caso vi è un'ulteriore possibilità rappresentata dall'utilizzo del credito IVA in compensazione orizzontale per il pagamento di imposte diverse dall'IVA)²²³

Tale impostazione e la scelta tra il riporto e la richiesta di rimborso, è rinvenibile chiaramente nella stessa Direttiva comunitaria 2006/112/CE la quale all'articolo 183 prevede che qualora per un periodo di imposta l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati Membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

²²² Sul punto di rinvia tra le altre alla sentenza della Corte di Cassazione italiana, sez. V, 28 giugno 2013, n. 16341 in cui è stato espressamente previsto che *"il titolo necessario per riconoscere il diritto del contribuente alla detrazione è rappresentato dalla presentazione della dichiarazione annuale delle operazioni imponibili, entro il termine di trenta giorni previsto dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 37, posto che, a mente di tale disposizione, la dichiarazione presentata con ritardo superiore a trenta giorni costituisce titolo per la riscossione dell'imposta ma deve considerarsi omessa a tutti gli altri effetti", e quindi anche al fine del riconoscimento del diritto alla detrazione*".

²²³ Con la compensazione, in sostanza, il credito IVA esposto nella dichiarazione definitiva annuale (nei Paesi membri in cui è prevista) è utilizzabile per il pagamento, attraverso per l'appunto la compensazione, di debiti di imposta diversi dall'IVA (nel caso di compensazione orizzontale) Nella legislazione italiana è direttamente lo Statuto dei Diritti del Contribuente introdotto con Legge 27 luglio 2000, n. 212 a prevedere al primo comma dell'articolo 8 che l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione. Le modalità operative per l'effettivo esercizio di tale diritto sono contenute nel D. Lgs 9 luglio 1997, n. 241 e con particolare riferimento all'IVA, nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 16 marzo 2012 in attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 8, commi 18 e 19 del D.L. 2 marzo 2012, n. 16. Considerato l'elevato rischio di frodi e l'utilizzo indebito di crediti fittizi ed inesistenti in Italia è stata introdotta una regolamentazione molto stringente che prevede prima dell'utilizzo in compensazione del credito IVA che lo stesso e la relativa dichiarazione siano "certificata" da un professionista esterno che ne attesti la conformità alla sostanza effettiva delle operazioni.

Al soggetto passivo IVA, pertanto, sembra spettare un diritto al riconoscimento ed all'utilizzo del credito IVA risultante dalle proprie dichiarazioni, nei limiti delle effettive modalità operative previste dalle legislazioni dei singoli Stati Membri. Tali modalità di esercizio non devono essere eccessivamente onerose per il contribuente e soprattutto devono risultare coerenti con il generale principio di effettività e di proporzionalità riconosciuto dal Diritto comunitario.

Sul punto la Corte di Giustizia²²⁴ ha espressamente affermato che quando, per un periodo d'imposta, l'importo dell'imposta deducibile oltrepassa l'importo dell'imposta dovuta gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Dal tenore dell'art. 18, n. 4, della Sesta direttiva (attuale articolo 183 della Direttiva 2006/112/CE) e, in particolare, dall'espressione «secondo modalità da essi stabilite» risulta che gli Stati membri dispongono di una libertà di manovra certa nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA. Tuttavia, dato che il rimborso dell'eccedenza di IVA costituisce uno degli elementi fondamentali a garanzia dell'applicazione del principio della neutralità del sistema comune dell'IVA, le modalità stabilite dagli Stati membri non possono essere tali da ledere detto principio facendo sopportare al soggetto passivo, in tutto o in parte, gli oneri dell'IVA.

Da quanto sopra consegue che le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA che uno Stato membro stabilisce devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA. Questo implica che il rimborso sia effettuato, entro un

²²⁴ Sentenza della Corte di Giustizia Europea 25 ottobre 2001, C-78/00, *Commissione/Italia* in relazione agli articoli 17 e 18 della previgente Sesta Direttiva in cui è stato ritenuto che in relazione alla previgente normativa italiana che prevedendo il rimborso dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto mediante assegnazione di titoli di Stato - per di più consegnati tardivamente - per una categoria di contribuenti in situazione di credito d'imposta per il 1992, la Repubblica italiana è venuta meno agli obblighi che ad essa incombono in forza degli artt. 17 e 18 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE.

termine ragionevole, mediante pagamento con somme liquide di denaro o in un modo equivalente.

Per quanto riguarda poi l'applicazione concreta del principio di proporzionalità è stato rilevato che, benché gli Stati membri siano liberi, in linea di principio, di adottare provvedimenti sulle modalità di esercizio del diritto del rimborso, questi ultimi devono portare il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa.

Così, se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine. Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla deduzione dell'IVA, il quale è, e resta, un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia²²⁵.

In definitiva, seppur la Direttiva comunitaria parli di “possibilità” per gli Stati membri di concedere il riporto dell'eccedenza al periodo di imposta successivo o il diritto al rimborso, l'analisi dei pronunciamenti della Corte di Giustizia²²⁶ e lo stesso spirito del modello comunitario portano a ritenere

²²⁵ Sentenza della Corte di Giustizia, 18 dicembre 1997, procedimenti riuniti C-286/94, *Garage Molenheide BVBA*.

²²⁶ Oltre alle sentenze già espressamente citate si segnala la sentenza della Corte di Giustizia 12 maggio 2011, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3 Ad* in cui è stato riconosciuto che l'articolo 183 della Direttiva 2006/112/CE non osta a che il rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto venga effettuato tramite compensazione. Nella stessa sentenza è stata invece ritenuta contraria alla Direttiva comunitaria la normativa Bulgara secondo cui i normali termini di rimborso dell'eccedenza di imposta sul valore aggiunto, alla scadenza dei quali erano dovuti interessi di mora sulla somma da rimborsare, venivano prorogati in caso di avvio di un procedimento di verifica fiscale. Di notevole rilevanza anche la sentenza della Corte di Giustizia, 28 luglio 2011, causa C-274/11, *Commissione / Ungheria* con nota di A. IACONO, *Limiti comunitari all'autonomia nazionale per il rimborso IVA*, in “*Il Fisco*”, n. 5/2012, pag. 672 in cui la Repubblica di Ungheria è stata condannata nell'ambito di un procedimento introdotto dalla Commissione Europea ai sensi dell'articolo 258 del Trattato di Funzionamento dell'Unione Europea, con riferimento alla propria legislazione pro-tempore vigente in tema di rimborsi IVA. In particolare la

che al contribuente spetti un diritto comunitariamente riconosciuto all'utilizzo del credito IVA e alla possibilità di richiederlo a rimborso. In tal senso la legislazione dello Stato Membro²²⁷ che vietasse del tutto tale possibilità dovrebbe essere ritenuta incompatibile con i dettati della Direttiva comunitaria ed in particolare con il principio di effettività.

A tale conferma la Direttiva 2006/112/CE agli articoli da 170 a 172 in attuazione di ulteriori disposizioni comunitarie, riconosce che il diritto al rimborso di imposta deve spettare anche a favore dei soggetti passivi non residenti che non sono identificati nel territorio dello Stato e che pertanto non hanno la possibilità di utilizzare in compensazione nell'ambito del meccanismo applicativo dell'imposta l'IVA a credito relativa agli acquisti effettuati nello Stato.

In particolare il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta ma che sono stabiliti in un altro

legislazione ungherese subordinava la possibilità di richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione al fatto che il soggetto passivo – in questo caso cessionario - avesse pagato il proprio fornitore in relazione alle fatture dal quale emergeva il credito così introducendo una sorta di “*cash accounting scheme*” generalizzato per il rimborso, in evidente contrasto con la Direttiva 2006/112/CE. Infine si segnala la sentenza della Corte di Giustizia 24 ottobre 2013, C-431/12, *Agenția Națională de Administrare Fiscală*.

²²⁷ In Italia il soggetto passivo residente può richiedere il rimborso dell'IVA ai sensi degli articoli 30 e 38 del D.P.R. 633/1972 esclusivamente a determinate condizioni ed in particolare: a) quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni effettuate a norma dell'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, nonché a norma dell'articolo 17-ter; b) quando effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25 per cento dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate; c) limitatamente all'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi per studi e ricerche; d) quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies; e) quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17. Inoltre la disposizione prevede che anche fuori dei casi previsti nel precedente terzo comma può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, se dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili; in tal caso il rimborso può essere richiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze.

Stato membro è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dalla Direttiva 2008/9/CE mentre il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nel territorio della Comunità, è effettuato secondo le modalità d'applicazione stabilite dalla Direttiva 86/560/CEE²²⁸.

Anche per tali tipologie di rimborso, infine, la Corte di Giustizia ha condannato diversi Stati Membri (e diverse volte l'Italia)²²⁹ al rispetto dei principi comunitari ed in particolare del principio di effettività e proporzionalità.

²²⁸ In particolare l'articolo 170 della Direttiva 2006/112/CE prevede che *“il soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 della direttiva 86/560/CEE, dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3 della direttiva 2008/9/CE e dell'articolo 171 della presente direttiva, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti a) le operazioni di cui all'articolo 169; b) le operazioni per le quali l'imposta è dovuta unicamente dall'acquirente o dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199”*. L'articolo 171 afferma che *“[...] i soggetti passivi di cui all'articolo 1 della direttiva 86/560/CEE che hanno effettuato nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali il destinatario di tali operazioni è stato designato come debitore dell'imposta a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199, sono anch'essi considerati, ai fini dell'applicazione di detta direttiva, soggetti passivi non stabiliti nella Comunità. La direttiva 86/560/CEE non si applica: a) agli importi dell'IVA che, conformemente alla legislazione dello Stato membro di rimborso, sono stati indebitamente fatturati; b) agli importi dell'IVA fatturati per le cessioni di beni che siano, o possano essere, esenti ai sensi dell'articolo 138 o dell'articolo 146, paragrafo 1, lettera b.”*. Nell'articolo 171-bis della Direttiva 2006/112/CE è stato espressamente previsto che invece di concedere un rimborso IVA conformemente alle direttive 86/560/CEE o 2008/9/CE per le cessioni di beni o prestazioni di servizi a un soggetto passivo per le quali il soggetto passivo è debitore dell'imposta ai sensi degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, gli Stati membri possono autorizzare la detrazione di detta imposta secondo la procedura di cui all'articolo 168. Una disposizione particolare è infine, contenuta direttamente nell'articolo 172 della Direttiva in tema di cessione di mezzi di trasporto nuovo.

²²⁹ In particolare si segnalano la sentenza della Corte di Giustizia, 3 giugno 1992, n. 287/91, *Commissione / Italia* in cui è stata segnalata la violazione da parte della Repubblica italiana del termine semestrale stabilito dall'art. 7, n. 4 dell'ottava direttiva sull'iva (n. 79/1072) in materia di rimborso IVA ai soggetti passivi non residenti in Italia; la sent. 16 luglio 2009, C-244/08, *Commissione / Italia* e la sentenza 21 giugno 2012, C-294/11, *Elsacom* in cui è stato stabilito che il termine di sei mesi previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva 79/1072/CEE del Consiglio, del 6 dicembre 1979, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese, per la presentazione di un'istanza di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, è un termine di decadenza.

4.3. Le riduzioni della base imponibile e le correlate rettifiche delle detrazioni nell'esperienza comunitaria ed in quella nazionale italiana

Dopo la necessaria premessa del paragrafo precedente sugli aspetti funzionali del rimborso "ordinario" che si pongono cronologicamente al termine del meccanismo applicativo dell'imposta e si distinguono dal rimborso "anomalo", è possibile affrontare la prima, e probabilmente più rilevante, tra le soluzioni offerte dal modello in caso di variazioni successive alla fatturazione sul fatto generatore ossia la riduzione della base imponibile ed il correlato obbligo di rettifica delle detrazioni in capo al cessionario committente²³⁰.

L'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE rappresenta la disposizione comunitaria di riferimento in tema di variazioni e riguarda specificamente (essendo inserita nel Titolo VII sulla base imponibile) le variazioni che incidono sul fatto generatore dell'imposta successivamente (seguendo la dizione della Direttiva) al momento in cui è stata effettuata l'operazione. Nel titolo del presente capitolo della ricerca, a differenza di quanto affermato nell'articolo 90 della Direttiva, è stata invece data particolare enfasi al momento della fatturazione quale *dies a quo*, punto di partenza, per la rilevanza delle variazioni successive.

La ragione di tale scelta, in parte anticipata nel paragrafo 4.1, è motivata da due diverse giustificazioni logico-giuridiche. La prima è direttamente collegata alle conclusioni a cui si è giunti nel secondo capitolo ed è rappresentata dal fatto che la fattura è l'elemento centrale ed imprescindibile del meccanismo applicativo dell'imposta e pertanto, considerato che la presente analisi è focalizzata sulle risposte offerte dal meccanismo applicativo in caso di variazioni, queste ultime devono riguardare

²³⁰ In tema di variazioni si rinvia a A. CARINCI, *Le variazioni IVA: profili sostanziali e formali*, in "Riv. Dir. Trib.", 2000, I, 725; M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in TESAURO F. (a cura di) *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, pag. 644.

necessariamente le modifiche intervenute alle condizioni originarie dell'operazione cristallizzate al momento della fatturazione. Da questo punto di vista immaginare un sistema di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto che non contempri l'utilizzo sostanziale della fattura quale elemento principale del modello appare oggettivamente al di fuori dei principi indicati nella Direttiva Comunitaria.

La seconda motivazione attiene, invece, alla volontà di configurare la riduzione prevista dall'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE nell'ambito delle soluzioni connesse al meccanismo applicativo dell'imposta (in contrapposizione all'istanza di rimborso "anomalo" analizzata nel paragrafo successivo) e che quindi non possono che seguire il primo e più rilevante tra gli adempimenti strumentali del meccanismo applicativo: la fatturazione.

Nell'impostazione della Direttiva, infatti, la variazione sulla base imponibile in capo al cedente/ prestatore influisce, seppur *ex post*, sul meccanismo complessivo dell'imposta in quanto determina una minore imposta a debito in capo al soggetto passivo che ha posto in essere il fatto generatore ed una maggiore imposta da versare (minore imposta a credito) per il soggetto cessionario/committente originario per effetto della rettifica delle detrazioni previste dall'art. 185 della Direttiva 2006/112/CE.

In tal senso la variazione in diminuzione ai fini IVA della base imponibile dell'imposta in capo al cedente o prestatore, nelle ipotesi che comportino il venir meno (in tutto o in parte) dell'operazione originaria, pone simmetricamente in capo al cessionario committente di rettificare la detrazione dell'imposta, operata in funzione dell'imposta parametrata all'originaria base imponibile. In carenza di tale previsione, infatti, il cessionario o committente conseguirebbe l'indebito vantaggio di poter

portare in detrazione l'imposta dallo stesso non più dovuta al cedente o prestatore, in conseguenza della riduzione della base imponibile²³¹.

Nell'impostazione della Direttiva comunitaria, pertanto, vi sono due disposizioni strettamente correlate al meccanismo applicativo che introducono delle soluzioni nei casi di variazioni successive all'effettuazione dell'operazione (fatturazione nell'impostazione utilizzata nella nostra ricerca): la riduzione della base imponibile per il cedente prestatore e la rettifica delle detrazioni per il cessionario committente.

Dal lato del cedente, prestatore la Direttiva comunitaria individua espressamente le tipologie di variazioni al verificarsi del quale è fatto obbligo alle legislazioni degli Stati Membri, alle condizioni da essi stabilite, di concedere al cedente la possibilità di ridurre la propria base imponibile. Tra le variazioni indicate dalla Direttiva si includono l'annullamento, il recesso, la risoluzione e la riduzione del prezzo intervenuti dopo l'effettuazione dell'operazione²³².

Dal lato del cessionario, committente, la Direttiva comunitaria lasciando comunque agli Stati Membri l'individuazione delle modalità operative, prevede che in generale quando vi sia un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni ed in particolare quando vi è l'annullamento dell'acquisto o qualora si sono ottenute delle riduzioni del prezzo è necessario procedere con le rettifiche sulle detrazioni²³³.

²³¹ P. MASPES, *Variazioni IVA in diminuzione problematiche applicative e (non voluti) effetti in sede di dichiarazione annuale*, in "Il fisco", n. 27/2014, pag. 2666.

²³² Tali tipologie di variazioni incidono direttamente sul fatto generatore ed hanno una notevole valenza giuridica in quanto riguardano il contratto ed il negozio giuridico sottostante le operazioni assoggettate ad imposta.

²³³ Nell'ambito delle rettifiche delle detrazioni rientrano anche le rettifiche successive all'acquisto dei beni di investimento e quelle derivanti dal cambio del regime di applicazione dell'IVA. In particolare gli articoli 187 e 188 della Direttiva 2006/112/CE in tema di rettifica della detrazione per beni di investimento affermano espressamente che *"per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni,*

A differenza di quanto evidenziato per il cedente ed in parziale asimmetria rispetto alla dinamica complessiva dell'imposta secondo la quale alla modifica della base imponibile del cedente dovrebbe necessariamente seguire la rettifica della detrazione per il cessionario, nei casi di recesso e risoluzione del contratto la Direttiva comunitaria non sembra indicare espressamente la necessità di procedere con la rettifica della detrazione in capo al cessionario, pur stabilendo la necessità della riduzione della base imponibile in capo al cedente prestatore.

In tal caso comunque, nel rispetto del principio di neutralità, dovrebbe risultare un obbligo in capo al cessionario di effettuare la rettifica della detrazione originariamente operata in virtù dell'obbligo generale di

compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Tuttavia, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni. Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base per il calcolo delle rettifiche può essere prolungata sino a vent'anni. Ogni anno la rettifica è effettuata solo per un quinto o, qualora il periodo di rettifica sia stato prolungato, per la frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato sui beni d'investimento. La rettifica di cui al primo comma è eseguita secondo le variazioni del diritto a detrazione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati, fabbricati o eventualmente utilizzati per la prima volta” L'articolo 188 della prevede invece che “*in caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che l'attività economica sia interamente soggetta ad imposta quando la cessione del bene d'investimento è soggetta ad imposta. Si presume che l'attività economica sia interamente esente quando la cessione del bene d'investimento è esente. La rettifica prevista al paragrafo 1 è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica. Tuttavia quando la cessione del bene d'investimento è esente, gli Stati membri possono non esigere una rettifica qualora l'acquirente sia un soggetto passivo che utilizzi il bene d'investimento in questione soltanto per operazioni per le quali l'IVA è detraibile”*. La definizione dei beni di investimento e l'ammontare di IVA che deve essere preso in considerazione per la rettifica deve essere identificato dalle legislazioni dei singoli Stati Membri. Si segnala, infine, che secondo quanto disposto dall'articolo 192 della Direttiva 2006/112/CE qualora un soggetto passivo passi da un regime normale di imposizione in regime speciale o viceversa gli Stati Membri possono adottare le disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato.

procedere alla rettifica nei casi di “mutamenti” negli elementi presi in considerazione per determinare la detrazione²³⁴.

Un ulteriore elemento di differenziazione tra la variazione sul fatto generatore e la rettifica della detrazione, come già detto, riguarda i termini di rilevanza per le variazioni. Mentre nei casi di riduzione dell'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE il momento di rilevanza per l'analisi delle variazioni è rappresentato dall'effettuazione dell'operazione, per le rettifiche della detrazione tale momento assume rilevanza dalla data di presentazione della dichiarazione a conferma dell'assoluta rilevanza dell'adempimento dichiarativo per l'evidenziazione effettiva dell'imposta detraibile.

In entrambi i casi, invece, è prevista la possibilità per gli Stati Membri di introdurre “facoltativamente” una disciplina con riferimento alle riduzioni determinate a seguito di mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo relativo alla cessione²³⁵.

In linea generale, come è stato affermato dalla Corte di Giustizia²³⁶, la base imponibile di una operazione è costituita per le forniture di beni da tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore da parte dell'acquirente, dal destinatario o di un terzo. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della Direttiva comunitaria IVA, secondo cui la base imponibile è data dal corrispettivo realmente ricevuto ed il cui corollario è che l'Amministrazione Finanziaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo.

²³⁴ Come affermato da MASPES, *op. ult. cit.*, pag. 2666, in carenza della previsione della rettifica sulle detrazioni il cessionario committente conseguirebbe l'indebito vantaggio di poter portare in detrazione un'imposta dallo stesso non più dovuta al cedente o prestatore.

²³⁵ Il secondo comma dell'articolo 185 della Direttiva 2006/112/CE afferma espressamente che “*in deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16*”.

²³⁶ Sentenza della Corte di Giustizia, 3 luglio 1997, C-330/95, *Goldsmiths (Jewellers)*. Nello stesso senso la sentenza della Corte di Giustizia 23 novembre 1988, causa 230/87, *Naturally Yours Cosmetics* e la sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*.

Conformemente a tale principio, la disposizione della Direttiva obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta che successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo.

Tuttavia, viene consentito agli Stati membri di derogare alla detta norma in caso di mancato pagamento, totale o parziale. Tale facoltà di deroga, strettamente limitata a quest'ultima ipotesi, si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze ed in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio. Ne consegue che l'esercizio di tale facoltà di deroga dev'essere giustificato, affinché i provvedimenti adottati dagli Stati membri ai fini della sua attuazione non compromettano l'obiettivo dell'armonizzazione fiscale perseguito dalla Sesta direttiva.

A tale conferma è stato ritenuto che le disposizioni di cui all'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, devono essere interpretate nel senso che esse non ostano a una norma nazionale che non preveda la riduzione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto in caso di mancato pagamento del prezzo qualora venga applicata la deroga prevista al paragrafo 2 di detto articolo. Tuttavia, la disposizione nazionale che non conceda tale deroga deve allora contemplare tutte le altre situazioni in cui, in forza del paragrafo 1 di detto articolo, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non viene percepita dal soggetto d'imposta, cosa che spetta al giudice nazionale verificare²³⁷.

In definitiva, come per il rimborso analizzato in precedenza, anche per la variazione della base imponibile da parte del cedente, al di fuori del caso del

²³⁷ Sentenza della Corte di Giustizia 15 maggio 2014, C-337/13, *Almos grarkulkereskedelmi Kft.*

mancato pagamento del corrispettivo, al soggetto passivo spetta il diritto di effettuare la variazione “in diminuzione” della base imponibile seppur alle condizioni stabilite dagli Stati Membri.

Le condizioni imposte dagli Stati Membri nel rispetto del principio di proporzionalità ed effettività, devono incidere nella minore misura possibile sulle finalità e sui principi della Direttiva IVA e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'imposta.

Da questo punto di vista appare di estrema utilità ripercorrere le conclusioni cui è giunta la Corte di Giustizia europea in un pronunciamento del 2012 in cui veniva analizzata la normativa polacca in tema di note di variazione²³⁸.

In particolare la normativa polacca prevedeva che nei casi espressamente previsti dalla norma²³⁹ il soggetto passivo poteva procedere alla diminuzione della base imponibile come stabilita nella fattura, a condizione di disporre, prima del decorso del termine di presentazione della dichiarazione fiscale per quel periodo d'imposta in cui il destinatario del bene o del servizio ha ricevuto la fattura rettificata, della conferma, da parte del destinatario del bene o del servizio per cui è stata emessa la fattura, del ricevimento della fattura [rettificata].

In sostanza le condizioni imposte dallo Stato Membro per l'esercizio della riduzione della base imponibile erano sostanzialmente due: l'emissione di una fattura rettificativa da parte del soggetto passivo che riduceva la base imponibile e la conferma di ricevimento di tale fattura rettificativa da parte del soggetto cessionario.

I giudici europei nella sentenza, in risposta ai quesiti pregiudiziali avanzati dall'amministrazione finanziaria polacca sulla compatibilità della normativa

²³⁸ Sentenza della Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, C.588/10, *Kraft Foods Polska SA*.

²³⁹ Articolo 29, paragrafi 4°-4c della legge polacca 11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi.

con l'articolo 90 della Direttiva, hanno sostanzialmente affermato che in linea generale il requisito del possesso, da parte del soggetto passivo, di una conferma di ricevimento di una fattura rettificata rimessa dal destinatario dei beni o dei servizi rientra nella nozione di condizione di cui all'articolo 90, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE.

Tuttavia, qualora risultasse impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo, fornitore di beni o di servizi, farsi rimettere, in un termine ragionevole, una siffatta conferma di ricevimento, non può essergli negato di provare con altri mezzi dinanzi alle autorità fiscali nazionali, da una parte, che ha fatto prova della diligenza necessaria, nelle circostanze del caso di specie, per accertare che il destinatario dei beni o dei servizi sia in possesso della fattura rettificata e che ne abbia preso conoscenza e, dall'altra, che l'operazione in parola sia stata effettivamente realizzata conformemente alle condizioni enunciate nella suddetta fattura rettificata.

Il tutto nel pieno rispetto del principio di effettività dell'esercizio del diritto alla detrazione da parte del soggetto cedente.

In Italia la disciplina sulle variazioni dell'imponibile e dell'imposta, di cui si analizzano esclusivamente gli elementi di novità e innovazione rispetto al modello comunitario, è prevista direttamente nell'articolo 26 del D.P.R. 633/1972²⁴⁰ e presenta tre elementi di particolare rilevanza.

²⁴⁰ Per semplicità si riporta di seguito il testo completo del vigente articolo 26 del D.P.R. 633/1972 *“le disposizioni degli artt. 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, comprese la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti*

In primo luogo la disposizione nazionale italiana a differenza del modello comunitario (in cui vi sono due disposizioni differenti - art. 90 della Direttiva 2006/112/CE ed il correlato art. 185 per le variazioni sul cedente/prestatore e cessionario/committente)²⁴¹ prevede in una stessa “norma procedurale”²⁴² la facoltà per il cedente di procedere alla riduzione della base imponibile (nelle fattispecie specificamente previste dalla disposizione) al verificarsi del quale nasce l’obbligo per il cessionario committente di annotare un debito nei propri registri. In tal caso la disposizione nazionale prevede che il soggetto cedente per esercitare la riduzione (che rimane facoltativa)²⁴³ può alternativamente incrementare²⁴⁴

previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi di quest'ultimo articolo, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. Le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21. La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli artt. 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui agli artt. 27 e 33 deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'art. 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'art. 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'art. 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge. Le variazioni di cui al secondo comma e quelle per errori di registrazione di cui al quarto comma possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli artt. 23 e 24 e sul registro di cui all'art. 25”.

²⁴¹ Nella legislazione italiana la rettifica della detrazione è prevista esclusivamente all’art. 19-ter del D.P.R. 633/1972 in tema di beni ammortizzabili e modifiche del regime fiscale delle operazioni in attuazione degli articoli 188 e 192 della Direttiva 2006/112/CE.

²⁴² Cfr. MASPEP P., *op ult. cit.*, pag. 2666 “la normativa nazionale in materia di variazioni in diminuzione non ricalca fedelmente la disciplina comunitaria. [...]. Del tutto singolarmente nella legislazione nazionale il verificarsi di eventi che incidono sulla base imponibile (e quindi, sull’imposta) è preso in considerazione non già in una disposizione inserita tra quelle di carattere sostanziale del titolo primo del D.P.R. 633/1972 ma in una disposizione tra quelle di carattere procedimentale: l’articolo 26, secondo e terzo comma, è infatti compreso nel titolo secondo del D.P.R. n. 633/1972 relativo appunto agli obblighi dei contribuenti”.

²⁴³ Nella legislazione nazionale italiana il cedente ha “il diritto” di operare la variazione in diminuzione sulla base imponibile e dell’imposta e quindi non è obbligato a procedere con la variazione. Dal punto di vista sistematico questo significa che in linea generale nei casi

l'ammontare dell'imposta detraibile di un importo pari all'IVA non più dovuta (in tal caso il cessionario dovrà aumentare il proprio debito di imposta di un importo pari a quello della detrazione non più spettante) emettendo una nota di variazione/fattura rettificativa²⁴⁵, oppure provvedere mediante annotazioni in rettifica nei propri registri contabili che devono essere effettuate anche dal cessionario committente.

Il secondo elemento di rilievo della normativa italiana è rappresentato dal fatto che se le fattispecie specificamente previste per la riduzione dell'imponibile e dell'imposta (dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione o simili) conseguono da un accordo sopravvenuto tra le parti il cedente ha un anno di tempo dall'effettuazione dell'operazione per la riduzione della base imponibile. Da questo punto di vista è stato introdotto per talune circostanze un termine per l'effettuazione della variazione in diminuzione stringente e giustificato dal fatto che essendo la riduzione derivante da un accordo tra le parti queste dovrebbero essere a conoscenza dell'avvenuta effettuazione dell'operazione ed il termine di un anno si dovrebbe ritenere coerente e compatibile con i principi comunitari di proporzionalità ed effettività.

in cui il soggetto non ha operato la variazione, la realtà assoggettata ad IVA differisce dall'operazione giuridica sottostante che è stata oggetto di variazione.

²⁴⁴ In tal senso A. CARINCI, *op. ult. cit.*, pag. 749.

²⁴⁵ L'obbligo di emissione della nota di variazione e quindi di documentare la variazione in un supporto fisico (fattura rettificativa) non deriva espressamente dalla disposizione normativa italiana ma da un'interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria indicata nella circolare del Ministero delle Finanze 9 agosto 1975, n. 27 in cui è stato affermato che *"le variazioni in diminuzione dell'imponibile, a differenza di quelle in aumento, sono facoltative e consentite solo in conseguenza di dichiarazioni di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili dei relativi contratti o per effetto d'abbuono e sconti previsti contrattualmente. Al riguardo il secondo comma - non modificato dal decreto n. 687 - prevede, come è noto, un sistema di regolarizzazione consistente nell'annotazione della variazione - che deve risultare da apposita documentazione - da parte del cedente del bene o prestatore del servizio nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 e la conseguente necessaria annotazione della variazione medesima da parte del cessionario o committente nel registro delle fatture emesse di cui all'art. 23 o nel registro dei corrispettivi di cui all'art. 24"*.

L'ultimo aspetto di rilievo della disposizione italiana è infine rappresentato dal fatto che l'Italia ha utilizzato in parte la deroga prevista dall'articolo 90 della Direttiva prevedendo la possibilità di procedere alla variazione in diminuzione in caso di mancato pagamento in tutto o parte del corrispettivo esclusivamente nei casi nei quali tale mancato pagamento derivi da procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, pubblicato nel registro delle imprese²⁴⁶.

La possibilità di variazione in diminuzione della base imponibile da parte del cedente è invece prevista senza condizioni (se non quelle temporali di un anno) nel caso di fatturazione emessa per operazioni inesistenti ovvero per

²⁴⁶ Sul punto si rinvia a M. PEIROLO, *Riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento del corrispettivo*, in "Il fisco", n. 7/2014, pag. 32; P. SANTIN, *Variazioni IVA e crisi dell'impresa: per un'interpretazione comunitariamente orientata della nuova disciplina*, in "Rass. Trib.", n. 1/2015, pag. 99. Si segnala che la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia con ordinanza del 3 marzo 2015, n. 259 ha rimesso una questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia europea in merito alla normativa italiana nel punto in cui prevede che per la variazione in diminuzione del soggetto passivo in relazione al mancato pagamento del corrispettivo (causa di procedure esecutive) deve aver esperito tutte le procedure che devono risultare infruttuose. In particolare i quesiti posti dalla CTR sono stati i seguenti: a) posto che il legislatore italiano ha esercitato la facoltà prevista dagli artt. 90, par. 2 e 185, par. 2, 2° comma, della dir. 2006/112/CE (e, prima della sua adozione, dagli artt. 11, parte C, par. 1, e 20, par. 1, lett. b), secondo periodo, della dir. 77/388/CEE), rispettivamente riferita alla variazione in diminuzione della base imponibile ad alla rettifica dell'IVA addebitata sulle operazioni imponibili in caso di mancato pagamento totale o parziale della controprestazione stabilita fra le parti, se sia conforme ai principi di proporzionalità e di effettività, garantiti dal TFUE, ed al principio di neutralità che regola l'applicazione dell'IVA, imporre limiti che rendano impossibile o eccessivamente oneroso per il soggetto passivo il recupero dell'imposta relativa alla controprestazione non pagata in tutto o in parte; b) In caso di risposta positiva alla prima questione, se sia compatibile con i principi sopra richiamati una norma - quale l'articolo 26, 2° comma, del DPR 633/1972 - che, nella prassi Dell'Autorità fiscale dello Stato membro dell'Unione, subordini il diritto al recupero dell'imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure concorsuali ovvero di azioni esecutive infruttuose, anche quando tali attività siano ragionevolmente anti - economiche in ragione dell'ammontare del credito vantato, delle prospettive del suo recupero e dei costi delle azioni esecutive o delle procedure concorsuali".

fatture in cui i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicate in misura superiore a quella reale²⁴⁷.

Tale peculiarità offre lo spunto per affrontare in un'ottica sistematica il tema della "rettificabilità" delle fatture emesse ai sensi dell'articolo 203 della Direttiva 2006/112/CE e della differenza esistente tra le variazioni della base imponibile e l'istanza di rimborso "anomalo".

4.4. L'istituto del rimborso "anomalo" e la sua presunta fungibilità con la variazione della base imponibile

L'articolo 203 della Direttiva 2006/112/CE che è alla base del c.d. principio di cartolarità dell'imposta, analizzato nel precedente paragrafo 2.1., prevede espressamente che l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in fattura. Ciò significa che il soggetto che emette la fattura (tralasciando le ipotesi di frode fiscale) in assenza del fatto generatore o indicando un'imposta superiore a quella realmente dovuta è comunque obbligato al versamento dell'imposta riportata in fattura.

La somma versata in tali fatture, infatti, assume la qualifica di imposta e non di sanzione²⁴⁸, seppur in linea generale non risulti detraibile in capo al soggetto cessionario o committente in quanto il diritto alla detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA²⁴⁹.

Tale asimmetria tra la posizione del soggetto emittente la fattura e colui che la riceve determina un'evidente violazione del principio di neutralità in quanto a fronte dell'IVA versata dal cedente/prestatore non vi è un corrispondente diritto alla detrazione in capo al cessionario/committente che

²⁴⁷ In tal senso l'articolo 21, settimo comma, del D.P.R. 633/1972.

²⁴⁸ Corte di Giustizia Europea, sent. 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG*; sent. 31 gennaio 2013, causa C-643/11, *LVK*.

²⁴⁹ La perdita di gettito più evidente si può determinare qualora il soggetto che emette la fattura senza fatto generatore non versi l'IVA ed il soggetto cessionario porti in detrazione l'imposta indicata nella fattura.

eventualmente può ricorrere alla giustizia ordinaria (e non tributaria) richiedendo al cedente il rimborso di quanto indebitamente addebitato e versato.

In tal senso nei casi “ordinari” di applicazione dell’imposta si determinano tre rapporti giuridici autonomi tra le parti interessate nella transazione:

- un primo rapporto di diritto tributario intercorrente tra il cedente e l’Erario, relativo all’obbligo di versamento dell’imposta addebitata;
- un secondo rapporto anch’esso di natura tributaria, connesso al diritto alla detrazione dell’IVA assolta sull’acquisto;
- un rapporto di natura privatistica intercorrente tra il cedente ed il cessionario in relazione all’importo della fattura addebitata.

Tale meccanismo, che risulta coerente e perfettamente simmetrico nei casi di applicazione ordinaria dell’imposta, subisce delle evidenti distorsioni nei casi in cui l’imposta è addebitata erroneamente²⁵⁰.

La Corte di Giustizia sin dalla nota sentenza 13 dicembre 1989, procedimento C-342/87, *Genius Holding BV*, ha espressamente affermato che nei casi in cui vi è l’emissione di una fattura per errore, alla indetraibilità dell’imposta in capo al cessionario deve essere accompagnata la possibilità, per il soggetto emittente, di procedere con la rettifica dell’imposta indicata in fattura alle condizioni indicate dagli Stati Membri contemplate nei rispettivi ordinamenti giuridici interni purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede.

Tale possibilità è stata ulteriormente confermata nella successiva sentenza 19 dicembre 2000, causa C- 454/98, *Shmeink & Confreth* in cui la Corte di Giustizia, in parziale rettifica della precedente sentenza *Genius Holding*, ha affermato che il soggetto emittente può effettuare la rettifica anche in

²⁵⁰ S. CESATI, F. ZONDINI, *Rimborso dell’IVA erroneamente addebitata secondo la giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in “L’IVA”, n. 4/2014, pag. 33.

assenza della buona fede a condizione che tale soggetto abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali in quanto il principio della neutralità dell'IVA richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata dagli Stati membri alla buona fede di chi ha emesso tale fattura²⁵¹

In tal senso nei fatti di causa della sentenza *Shmeink & Confreth* era stato affermato che il rischio di perdite fiscali può essere eliminato quando 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 stessa²⁵².

Il concetto è stato poi confermato anche nelle successive sentenze 6 novembre 2003, procedimenti riuniti da C-78/02 a C-80/02,

²⁵¹ Nel dispositivo della sentenza è stato affermato che spetta agli Stati Membri definire il procedimento in base al quale l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, ammesso che questa regolarizzazione non dipende dal potere discrezionale dell'amministrazione.

²⁵² Su questo punto nella sentenza della Corte di Giustizia 11 aprile 2013, C-138/12, *Rusedespred OOD* è stato affermato che “il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che esso osta a che, in base ad una disposizione nazionale intesa a recepire detto articolo, l'amministrazione tributaria neghi al fornitore di una prestazione esente il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto fatturata per errore al suo cliente, in quanto tale prestatore non ha rettificato la fattura erroneamente redatta, mentre l'amministrazione ha definitivamente negato a tale cliente il diritto di detrarre detta imposta sul valore aggiunto, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile. Il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, quale concretizzato della giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112, può essere invocato da un soggetto passivo al fine di opporsi ad una disposizione del diritto nazionale che subordina il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto fatturata per errore alla rettifica della fattura erroneamente redatta, mentre il diritto di detrarre detta imposta sul valore aggiunto è stato definitivamente negato, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile”.

*Karageorgou*²⁵³ e nella sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco BV*.

In particolare, nella sentenza *Stadeco BV*, la Corte di Giustizia aveva affrontato il caso della normativa olandese la quale prevedeva che – in linea con la normativa italiana²⁵⁴ – per la rettifica della fattura da parte del soggetto passivo che aveva erroneamente indicato l’IVA in fattura, era richiesta in capo al soggetto passivo o l’emissione di una nuova fattura oppure una nota di accredito intestata al beneficiario della prestazione di servizi effettuata.

A giudizio della Corte di Giustizia il fatto di subordinare la rettifica dell’IVA erroneamente esposta in una fattura alla rettifica della fattura medesima non oltrepassava, in linea di principio, quanto è necessario per realizzare l’obiettivo di eliminare completamente il rischio di perdita di gettito fiscale²⁵⁵.

²⁵³ La Corte di Giustizia nella sentenza 6 novembre 2003, proc. riuniti, C-78/02-C-80/02 ha in particolare affermato nei dispositivi che “ *l'importo indicato come imposta sul valore aggiunto nella fattura emessa da una persona che fornisce servizi allo Stato non deve essere considerato imposta sul valore aggiunto qualora tale persona ritenga erroneamente di fornire tali servizi in qualità di lavoratore autonomo mentre in realtà vi è un vincolo di subordinazione*” e che “*l'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari - Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, non osta alla restituzione di un importo erroneamente indicato come imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci nel caso in cui i servizi in questione non siano soggetti ad imposta sul valore aggiunto e, di conseguenza, l'importo fatturato non possa essere considerato imposta sul valore aggiunto*”.

²⁵⁴ Sul punto si rinvia a M. BASILAVECCHIA, *Nota di credito per recuperare l’IVA indebita*, in “*L’IVA*”, n. 9/2009, pag. 5.

²⁵⁵ Inoltre nella sentenza *STADECO* è stato ulteriormente precisato che “*inoltre, considerato che dalle circostanze della causa principale risulta che l'amministrazione finanziaria olandese sembra subordinare la rettifica dell'IVA altresì al rimborso al destinatario dei servizi prestati, da parte del soggetto che ha emesso la fattura in questione, dell'importo della tassa indebitamente pagata, occorre ricordare 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 (sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, Marks & Spencer, Racc. pag. I-2283, punto 41 e giurisprudenza ivi citata). Orbene, l'esistenza e la misura dell'arricchimento senza causa, che il rimborso di un tributo indebitamente*

In sostanza nei casi in cui il soggetto passivo ha esposto una imposta non dovuta in fattura, come confermato dalla Corte di Giustizia, risulta pacifico che tale soggetto, nel rispetto del principio di neutralità, debba poter rettificare la propria posizione e l'imposta indebitamente fatturata a condizione che non via siano perdite di gettito determinate dal comportamento del cessionario committente.

Il modello impositivo comunitario non offre una soluzione specifica in tali casi a favore dell'emittente e lascia sostanzialmente agli Stati Membri la libertà di fissare le condizioni e le modalità per l'esercizio di tale rettifica.

Dall'analisi delle sentenze della Corte di Giustizia e dalle soluzioni offerte dalle singole legislazioni degli Stati Membri sembrerebbe emergere, in tali casi, una sorta di fungibilità tra la variazione della base imponibile da parte del soggetto emittente e l'istanza di rimborso anomalo²⁵⁶ presentata dallo stesso soggetto.

riscosso riguardo al diritto comunitario comporterebbe per un soggetto passivo, potranno essere stabilite soltanto al termine di un'analisi che tenga conto di tutte le circostanze pertinenti (v., in tal senso, sentenza Marks & Spencer, cit., punto 43). A tale proposito, occorre rilevare che spetta al giudice del rinvio compiere un'analisi siffatta. In particolare, può rilevare, in tale contesto, la questione se i contratti conclusi tra la Stadeco e l'EVD contemplassero dei prezzi fissi per la remunerazione dei servizi effettuati, oppure dei prezzi di base aumentati, se del caso, delle imposte applicabili. Nel primo caso, infatti, potrebbe non sussistere un arricchimento senza giusta causa della Stadeco. Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre risolvere la seconda questione nel senso che il principio della neutralità fiscale non osta, in linea di principio, a che uno Stato membro assoggetti la rettifica dell'IVA dovuta in tale Stato membro, unicamente in quanto erroneamente esposta nella fattura rilasciata, alla condizione che il soggetto passivo consegni al destinatario delle prestazioni di servizi effettuate una fattura di rettifica nella quale non sia esposta la suddetta IVA, qualora tale soggetto passivo non abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale".

²⁵⁶ F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975; G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso di imposta*, Roma, 1985; M.C. FREGNI, *Rimborso di imposta*, in "Dig. Disc. Priv., sez. comm.", Torino, 2000, pag. 685. L'istanza di rimborso "anomalo" che si distingue dalla possibilità di ridurre la base imponibile, rappresenta una soluzione esterna al meccanismo applicativo dell'imposta e non riguarda – almeno direttamente – la detrazione posta in essere dal soggetto passivo cessionario o committente ma solo la posizione del cedente prestatore. Nell'impostazione teorica "classica" i rimborsi di imposta vengono distinti in tre macro-categorie: crediti da rimborso generato da pagamento indebito; crediti da restituzione non generati da un pagamento indebito per i quali non vi è compensazione necessaria con il debito di imposta; crediti di imposta in senso stretto, non generati da un

Nella realtà le due soluzioni hanno una struttura totalmente differente e rispondono a delle esigenze diverse. La possibilità di effettuare la rettifica della base imponibile ai sensi dell'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE da parte del soggetto emittente, infatti, si pone nell'ambito del meccanismo applicativo dell'imposta e presuppone che il soggetto cessionario o committente abbia – *ab origine* – portato in detrazione - in contrasto con quanto affermato dalla sentenza della Corte di Giustizia, *Genius Holding* - l'imposta fatturata per errore. D'altro canto, se così non fosse, la variazione della base imponibile non apparirebbe funzionale in quanto non avrebbe alcun effetto sul soggetto cessionario o committente che non avendo portato in detrazione l'imposta, non dovrebbe effettuare alcuna rettifica sulla detrazione. In tal caso eventualmente il soggetto cessionario potrebbe rivalersi sul cedente prestatore seguendo la giustizia ordinaria per la richiesta dell'imposta addebitata per errore.

Diversamente, l'istanza di "rimborso anomalo" risulta una soluzione che fuoriesce dal meccanismo applicativo dell'imposta e appare correttamente utilizzabile nel caso in cui il soggetto cessionario non abbia portato in detrazione l'imposta addebitata per errore. In tal caso il soggetto emittente dovrebbe assicurarsi – con evidenti difficoltà pratiche – che non via siano rischi di perdite di gettito ossia che il cessionario committente non abbia portato in detrazione l'imposta versata per errore dal cedente prestatore – e presentare il rimborso all'Amministrazione Finanziaria competente.

In definitiva, ad avviso di chi scrive, la riduzione della base imponibile e la presentazione dell'istanza di rimborso anomalo non dovrebbero essere considerate quali soluzioni "fungibili" ed alternative, ma strumenti da utilizzare in modo alternativo.

pagamento indebito, per cui vi è compensazione necessaria con il debito di imposta, con la conseguente necessità che siano indicati in dichiarazione. Nell'ambito dei crediti da rimborso indebito si considerano quelli causati: da una carenza della norma; dalla dichiarazione di imposta inesatta; da un accertamento illegittimo; da una riscossione indebita; dalla violazione di norme comunitarie.

In tal senso, la variazione della base imponibile, in quanto inserita nell'ambito del meccanismo applicativo dell'imposta, dovrebbe essere concessa a favore del soggetto emittente la fattura riportante una imposta non dovuta, a condizione che il soggetto cessionario sulla stessa fattura abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta. In caso contrario la nota di variazione non avrebbe rilevanza e si dovrebbe poter utilizzare l'istanza di rimborso anomalo²⁵⁷ da parte del cedente, che dovrebbe, con tutte le difficoltà del caso, dimostrare di aver eliminato qualsiasi pregiudizio per l'Erario.

In entrambi i casi, il soggetto cessionario/committente potrebbe essere tutelato con la possibilità, come avviene nella legislazione italiana di rivolgersi alla giustizia ordinaria per ottenere il rimborso dell'imposta indebitamente pagata al cedente prestatore nell'ambito dell'addebito.

In tal senso nella legislazione italiana²⁵⁸ è previsto che il soggetto emittente la fattura "per errore" possa²⁵⁹ (insieme o in alternativa alla variazione della

²⁵⁷ Come affermato da F. RANDAZZO, *IVA versata in eccesso per errata fatturazione: la fungibilità tra procedura di variazione e istanza di rimborso non convince*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 8-9/2012 nella legislazione italiana il rimedio della variazione della base imponibile "ha il suo fondamento nella circostanza che, anteriormente al suo esercizio, oppure in sua assenza, l'IVA erroneamente addebitata in fattura è comunque dovuta dal cedente, ma allo stesso tempo è anche detraibile dal cessionario. Se si opinasse diversamente (e cioè se si ritenesse vietata la detrazione dell'imposta assolta sulla fattura errata), la norma in questione non avrebbe alcun senso. Ed infatti, il riferimento all'applicabilità dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 «anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21» (così, testualmente, il terzo comma dell'art. 26 in esame) renderebbe contraddittorio escludere rilevanza ai fini della detraibilità alle fatture emesse in assenza o in violazione dei presupposti di legge e, poi, consentire la rettifica degli errori commessi proprio attraverso il ricorso alla procedura dell'art. 26, ossia inserendo tali operazioni nel normale circuito di quelle che sono rilevanti ai fini dell'imposta dovuta e dell'imposta detraibile."

²⁵⁸ Sul tema della errata fatturazione e sulle soluzioni offerte dalla legislazione italiana si rinvia a M. PEIROLO, *Recupero dell'IVA non dovuta: procedura di variazione e azione generale di rimborso*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 10/2005, pag. 976; A. FERRARIO, *Il rimborso dell'IVA tralata è vietato solo se espressamente previsto dalla legge*, in "GT Riv. gir. Trib.", n. 8/2007, pag. 667; M. BASILAVECCHIA, *Operazioni erroneamente assoggettate ad imposta e obbligo di versare l'IVA indicata in fattura*, in "L'IVA", n. 5/2010, pag. 9; F. CAPELLO, *La domanda di pronuncia pregiudiziale sulle procedure e sui termini per i rimborsi IVA*, in "Dir. Prat. Trib.", n. 6/2010, pag. 1293; P. CENTORE, *Le vie (alternate) del recupero dell'IVA non dovuta*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 6/2011, pag. 480; F.

base imponibile)²⁶⁰ presentare un'istanza di rimborso "anomalo"²⁶¹ ai sensi dell'art. 21 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (da far valere entro due anni) e il soggetto committente un ricorso alla giustizia ordinaria (da far

TESAURO, *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in "Giu. Italiana", n. 9/2011, pag. 1936; P. CENTORE, *Indetraibilità genetica e procedimentale: due pesi ed una sola misura*; in "Corr. trib.", n. 12/2014, pag. 945.

²⁵⁹ Nella legislazione italiana, come confermato dalla sentenza della Corte di Cassazione, sez. V, 11 maggio 2012, n. 7330, le due modalità sembrano essere alternative. In particolare come affermato dalla Cassazione "è stato, infatti, ripetutamente affermato il principio secondo il quale, in tema di IVA, nella ipotesi in cui l'imposta pagata sia stata calcolata, per ignoranza o falsa conoscenza delle norme applicabili, sulla base di un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 va interpretato nel senso che la mancata attivazione della speciale procedura di variazione dell'imposta e dell'imponibile ivi prevista fa venir meno solo il diritto a recuperare il credito mediante detrazione, ma non preclude la possibilità di ottenere il rimborso della maggiore imposta, indebitamente versata, poichè il ricorso a tale procedura rappresenta una modalità di recupero dell'indebito rimessa alla libera scelta del contribuente, che potrebbe pertanto optare, del tutto legittimamente, per l'azione generale di rimborso prevista dalle norme sul contenzioso (già del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, art. 16 ora D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 21 (Cass. nn. 5427 del 2000, 2274 e 3306 del 2004, 4416 e 5094 del 2005, 9437 del 2006)". A commento della sentenza si rinvia a M. SIRRI, R. ZAVATTA, *Detrazione o rimborso pari sono (o forse no)*, in "l'IVA", n. 10/2012, pag. 10.

²⁶⁰ L'articolo 26, terzo comma, del D.P.R. 633/1972 prevede espressamente che "le disposizioni del comma precedente non possono essere applicate dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificchino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e possono essere applicate, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21". Pertanto decorso un anno dalla fatturazione il soggetto passivo emittente non avrebbe potuto la possibilità di ridurre la base imponibile e potrebbe esclusivamente richiedere un rimborso "anomalo".

²⁶¹ Sul tema in ambito prettamente europeo, si rinvia a S. LA ROSA, *Rettifica dell'opzione per il rimborso e neutralità dell'IVA*, in "Riv. dir. Trib.", n. 6/2004, pag. 679; M. LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 7/2007; P. CENTORE, *Teoria e pratica del rimborso dell'IVA non dovuta*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 6/2008, pag. 467; P. CENTORE, *Il limite (variabile) del rimborso IVA*, in "l'IVA", n. 3/2010, pag. 5; M. PEIROLO, *La Corte di Giustizia sul limite temporale del rimborso IVA*, in "Corr. Trib.", n. 12/2010, pag. 951; P. CENTORE, *Eccedenza IVA tra riporto e rimborso nel dritto interno comunitario*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 8/2011, pag. 649; M. PROCOPIO, *L'errata applicazione dell'IVA e le incertezze interpretative riguardanti il suo recupero*; in "Dir. Prat. Trib.", n. 1/2013, pag. 51; A. VAN DOESUM, *A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT*, in "EC tax Review", n. 3/2013, pag. 131; P. CENTORE, *Si volta pagina sull'IVA dovuta "a prescindere"*, in "Corr. Trib.", n. 21/2014, pag. 1680;

valere entro 10 anni) quale indebito oggettivo di diritto comune ai sensi dell'articolo 2033 del codice civile italiano²⁶².

La compatibilità della legislazione italiana è stata affrontata dalla Corte di Giustizia europea in diverse occasioni.

In particolare nella sentenza 15 marzo 2007, C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*,²⁶³ premesso che in mancanza di una specifica disciplina comunitaria, in forza del principio dell'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 è stato affermato che i principi di neutralità, effettività e non discriminazione non ostano ad una legislazione nazionale come quella italiana, secondo cui soltanto il prestatore di servizi è legittimato a chiedere il rimborso delle somme indebitamente versate alle autorità tributarie a titolo di IVA, mentre il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore. Tuttavia, nel caso in cui il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile, gli Stati membri devono prevedere, in ossequio al principio di effettività, gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata²⁶⁴.

Nella successiva sentenza 15 dicembre 2011, causa C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA* con riferimento ai termini diversi sussistenti tra il rimborso dell'imposta indebitamente versata all'Erario da

²⁶² A. IACONO, *Diritto del prestatore al rimborso dell'IVA non dovuta restituita al committente: compatibilità del regime nazionale di restituzione dell'indebito*, in "Riv. dir. Trib.", n. 7-8/2012, pag. 150.

²⁶³ M. GREGGI, *Il rimborso dell'IVA indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in "Riv. dir. trib.", n. 10/2007, pag. 285.

²⁶⁴ Sulla possibilità di presentare l'istanza di rimborso e sui rapporti esistenti tra il rimborso e la traslazione dell'imposta si rinvia alle sentenze della Corte di Giustizia europea 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer plc* e sent. 27 gennaio 2011, C-489/09, *Vandoorne NV*.

parte del soggetto emittente (2 anni) e quello previsto in favore del soggetto cessionario o committente (10 anni)²⁶⁵ è stato affermato che il principio di effettività non osta ad una normativa nazionale in materia di ripetizione dell'indebitto che prevede un termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebitto, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di detti servizi, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, più lungo rispetto al termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario, esercitata da detto prestatore nei confronti dell'amministrazione finanziaria, purché tale soggetto passivo possa effettivamente reclamare il rimborso dell'imposta di cui trattasi nei confronti della predetta amministrazione. Quest'ultima condizione non è soddisfatta qualora l'applicazione di una normativa siffatta abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi.

4.5. Le variazioni successive della base imponibile “in aumento” a seguito di un accertamento dell'Amministrazione finanziaria

Nelle ipotesi ordinarie delineate nell'articolo 90 della Direttiva 2006/112/CE e richiamate, in parte, nell'articolo 185 sono trattate espressamente le sole ipotesi di variazioni “in diminuzione” del fatto generatore o delle detrazioni intervenute a seguito della fatturazione, a causa di annullamento, recesso, risoluzione e non pagamento totale o parziale o

²⁶⁵ La Corte di Cassazione italiana inoltre aveva richiesto anche se fosse compatibile con i principi comunitari di effettività, non discriminazione e neutralità fiscale una prassi o una giurisprudenza nazionale che consentivano la emanazione di una sentenza di rimborso – per non debenza dell'IVA – a carico del cedente o prestatore quando questi non aveva esercitato o non poteva più esercitare l'azione di rimborso dinanzi ad altro giudice nei termini a lui imposti, facendo affidamento su di una prassi amministrativa seconda la quale l'operazione era soggetta ad IVA. Sul punto M. ALLENA, *Corte di giustizia e diversità dei termini del rimborso IVA*, in “*Riv. dir. Trib.*”, n. 4/2012, pag. 168 e A. IACONO, *op. ult. cit.*

riduzione del prezzo relativamente alle operazioni di cessioni di beni o prestazioni di servizi assoggettati ad imposta.

In tali ipotesi, il modello impositivo concede la riduzione della base imponibile e della relativa imposta versata in capo al cedente/prestatore (con corrispondente rettifica della detrazione in capo al cessionario/committente) al fine di rendere la realtà assoggettata ad imposta coerente con la realtà giuridica costituente il fatto generatore e finalizzata ad evitare delle violazioni del principio di neutralità che si potrebbero verificare, a seguito del versamento, da parte del soggetto cedente, dell'imposta in relazione ad un'operazione successivamente annullata.

Le stesse esigenze sopraindicate si pongono anche nelle ipotesi, in cui successivamente alla fatturazione dell'operazione, intervengono delle modifiche "in aumento" sul fatto generatore che impongono l'assoggettamento ad imposta di una maggiore base imponibile (ad esempio a causa di inesattezze commesse in sede di fatturazione o registrazione, oppure di prezzi definiti determinati successivamente ecc.).

In tali casi il modello impositivo non dispone espressamente sulle modalità da seguire per operare la modifica in aumento della base imponibile da parte del cedente/prestatore e generalmente si rende necessario fare riferimento alle ordinarie modalità applicative previste nella Direttiva²⁶⁶.

²⁶⁶ Nella legislazione italiana è prevista espressamente, nell'ambito della variazione dell'imponibile e dell'imposta, la fatturazione integrativa che ricorre tutte le volte in cui successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. 633/1972 l'ammontare imponibile di un'operazione o quella della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione. Tale fatturazione integrativa ha carattere obbligatorio. Come affermato in dottrina, A. CARINCI, *op.ult.cit.*, pag. 719 il carattere obbligatorio della variazione in aumento trova giustificazione nella considerazione che gli eventi che l'occasionano sono casi in cui, relativamente ad una data operazione, si rende dovuta una imposta originariamente non applicata. Pertanto, la variazione in aumento non si presenta semplicemente come una procedura volta alla rettifica di un "errore" commesso (o meglio di una difformità delle risultanze formali rispetto alla realtà sostanziale) quanto piuttosto quale istituto preordinato all'applicazione dell'imposta. E' proprio l'applicazione dell'imposta che, come è noto, esige determinati adempimenti, in coerenza con il peculiare

In tal senso, il maggior imponibile conseguente alla variazione determina una fattispecie autonoma da assoggettare ad imposta e da addebitare, nell'ambito del normale meccanismo applicativo, nei confronti del cessionario/committente.

Tale soluzione, che risulta pacifica nelle situazioni ordinarie di applicazione dell'imposta, incontra delle difficoltà operative nei casi in cui la maggiore base imponibile derivi e/o consegua da un accertamento IVA dell'Amministrazione finanziaria in cui venga rettificata un'operazione precedentemente effettuata.

In tali casi, in particolare, si pone il tema se la maggiore imposta accertata dall'Amministrazione Finanziaria possa essere oggetto di successivo riaddebito da parte del cedente/prestatore accertato, nei confronti dell'originario cessionario/committente in quanto in assenza di tale possibilità la maggiore imposta accertata rimarrebbe a carico del cedente con violazione del principio di neutralità.

Il tema è di sicuro interesse in quanto recentemente la Corte di Giustizia, in due recenti procedimenti, ha espressamente affermato la necessità per gli Stati Membri di introdurre delle soluzioni operative che concedano la possibilità, per il soggetto accertato di poter addebitare, al fine di evitare violazioni del principio di neutralità, la maggior imposta accertata da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Nella sentenza 7 novembre 2013, cause riunite C-294/12 e C-250/12, *Corina-Hrisi Tulică* la Corte di Giustizia ha espressamente affermato la necessità, che nella legislazione dello Stato membro sia prevista la possibilità a favore del soggetto accertato di addebitare la maggiore imposta

modello di attuazione di questa forma di imposizione, che sono appunto quelli di cui agli articoli 21 ss. del D.P.R. 633/1972. In questo senso, la particolarità del caso è data solamente dal fatto che tali adempimenti devono essere eseguiti limitatamente al maggior ammontare e/o dell'imposta di un'operazione per la quale è stata già emessa fattura. Si parla non a caso di fatturazione integrativa”.

versata nell'ambito dell'accertamento, diversamente il maggior importo accertato dovrebbe considerarsi già comprensivo di IVA²⁶⁷.

In particolare nella sentenza è stato affermato che “quando un contratto di compravendita è stipulato senza alcuna menzione riguardo all'IVA, nel caso in cui il fornitore, secondo il diritto nazionale, non possa recuperare presso l'acquirente l'IVA successivamente riscossa dall'amministrazione tributaria, la presa in considerazione del prezzo complessivo, senza detrazione dell'IVA, come base sulla quale applicare l'IVA, comporterebbe che l'IVA graverebbe su tale fornitore e, pertanto, contrasterebbe con il principio secondo cui l'IVA è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale. Una siffatta presa in considerazione contrasterebbe, peraltro, con la regola secondo cui l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo”.

Ciò non avverrebbe, invece, qualora il fornitore avesse, secondo il diritto nazionale, la possibilità di aggiungere al prezzo concordato un supplemento pari all'imposta applicabile all'operazione e di recuperare quest'ultimo presso l'acquirente del bene.

²⁶⁷ In tal senso è stato affermato da G. D'ANGELO, *op. ult. cit.*, pag. 378 che “laddove l'ordinamento non preveda in favore del cedente uno strumento per il recupero nei confronti del cessionario dell'imposta accertata, l'effettività del modello impositivo e la neutralità del tributo si fondono nell'interpretazione della Corte che, come principio generale, riconosce che l'addebito dell'iva sia già avvenuto (seppur non in maniera palese) con la determinazione del corrispettivo contrattuale. È questo il punto originale della pronuncia e quindi quello di maggiore interesse: ferma la necessità di individuare un mezzo che consenta al soggetto passivo di recuperare l'imposta presso il cessionario/committente, nel caso in cui ciò non sia possibile in termini palesi e giuridicamente apprezzabili a seguito di intervento autoritativo, deve considerarsi che tale “recupero dell'imposta” sia già avvenuto, anche se in termini meramente economici, attraverso la fissazione del corrispettivo dell'operazione comprensivo dell'iva ad essa relativa. La Corte risolve così la questione della quantificazione della base imponibile e dell'imposta dovuta che, in assenza di un mezzo di addebito e, in assenza di pattuizioni, è da considerarsi parte integrante del quantum relativo all'operazione oggetto di accertamento (e quindi da determinarsi con un processo di scorporo dal quantum dell'operazione accertata). Si intende così evitare che l'assenza di un mezzo interno di addebito dell'iva accertata possa snaturare l'imposta facendone ricadere il peso finanziario sul cedente in violazione della neutralità del tributo”.

Il principio generale della necessità di prevedere la possibilità di addebito da parte del soggetto accertato è stato successivamente confermato anche nella successiva e recente sentenza 23 aprile 2015, causa C-111/14, *GST – Sarviz AG Germania*²⁶⁸.

Nella legislazione italiana solo recentemente è stata introdotta la possibilità, da parte del cedente/prestatore, di addebitare al cessionario la maggiore imposta versata nell'ambito di un accertamento dell'Amministrazione Finanziaria.

In origine, nella legislazione italiana era previsto all'articolo 60, settimo comma, del D.P.R. 633/1972 un divieto di riaddebito della maggiore imposta versata a seguito di un accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Tale divieto, come stabilito dalla Relazione governativa allo schema del D.P.R. 633/1972²⁶⁹, oltre che da intenti sanzionatori, era suggerito da valutazioni pratiche data l'impossibilità, e, comunque l'inopportunità, di porre le premesse legislative per una riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare a posteriori, l'imposta a suo tempo non addebitata.

Si riteneva, quindi, che la finalità della norma fosse duplice: da un lato la disposizione aveva l'intento sanzionatorio; dall'altro era dettata dall'esigenza di dare certezza ai rapporti giuridici sottostanti, evitando la possibilità che, anche a distanza di tempo, il cedente/prestatore potesse riaprire i rapporti giuridici medesimi chiedendo al cliente il pagamento dell'imposta a suo tempo non addebitata.

²⁶⁸ Nella sentenza citata la Corte di Giustizia ha affermato che *“il principio di neutralità dell'Iva dev'essere interpretato nel senso che osta a una disposizione nazionale che consente all'Amministrazione tributaria di negare al prestatore di servizi il rimborso di tale imposta, da questi assolta, quando non è stato riconosciuto al destinatario di tali servizi, che pure ha pagato detta imposta per gli stessi servizi, il diritto di detrarla, per il motivo che non disponeva del corrispondente documento fiscale, allorché la normativa nazionale non consente la rettifica dei documenti fiscali in presenza di un avviso di accertamento definitivo”*.

²⁶⁹ I. PINI, *Note in tema di rivalsa dell'IVA accertata*, in *“Boll. Trib.”*, n. 5/2013, pag. 332.

Nella vigenza di tale divieto, da più parti, erano state segnalate delle problematiche operative ed una evidente problematicità con riferimento alla violazione del principio di neutralità comunitariamente garantito.

In particolare, l'Associazione nazionale dei dottori commercialisti di Milano nella norma di comportamento n. 179 del 2010 aveva analizzato il rapporto tra tale divieto e la generale possibilità di variare in aumento la base imponibile di una operazione, ai sensi dell'articolo 26 del D.P.R. 633/1972, giungendo alla conclusione che tale divieto era da ritenersi in contrasto con il principio di neutralità e con la necessità di concedere al soggetto passivo la possibilità di seguire le ordinarie modalità di applicazione dell'imposta nei casi di variazione in aumento della base imponibile di un'operazione²⁷⁰.

²⁷⁰ In particolare l'Associazione Nazionale dottori commercialisti di Milano nella nota n. 179 del 2010 ha indicato anche delle soluzioni con casistica esemplificativa ed in particolare "2.1. Operazione non soggetta ad IVA. Si ponga il caso di un'operazione ritenuta originariamente non soggetta ad IVA in quanto non imponibile o esente, situazione poi contestata in sede di verifica. Considerando che la condizione di partenza (cioè l'emissione della fattura, ancorché errata, al momento dell'effettuazione dell'operazione) è rispettata, il fornitore ha l'obbligo di emettere la "nota di variazione" prescritta dall'art. 26, 1° comma, del decreto IVA, anche in presenza ed a seguito dell'atto impositivo emesso dall'Amministrazione finanziaria, e sino al momento in cui l'imposta non venga corrisposta direttamente all'Erario. L'emissione della "nota di variazione", che assume la veste di fattura "integrativa" di quella originariamente emessa, consente al destinatario dell'operazione di esercitare il diritto di detrazione. Tuttavia, considerando che il momento impositivo della maggiore imposta reclamata retroagisce ex tunc alla data di effettuazione dell'operazione¹⁸, il diritto di detrazione deve essere posto in collegamento temporale alla genesi del diritto-dovere di rivalsa. Conseguentemente, dunque, che esso potrà essere esercitato al più tardi con la dichiarazione del secondo anno successivo. Volendo esemplificare, se la fattura con l'applicazione (erronea) del regime di non imponibilità o di esenzione è stata emessa nell'anno 1, il cliente ha diritto di detrazione entro la dichiarazione dell'anno 3, presentata nell'anno 4. Se la rettifica dell'operazione da parte dell'Amministrazione finanziaria interviene successivamente (ad esempio, nell'anno 5 o 6, cioè, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 1), il cliente perde il diritto di detrazione. 2.2. Operazione soggetta ad aliquota più elevata. Medesime considerazioni possono essere svolte per il caso di una fattura, originariamente emessa con aliquota inferiore a quella dovuta. In tal caso la fattura integrativa emessa dal cedente/prestatore, prima del pagamento diretto dell'imposta all'Erario, sulla base dell'atto di accertamento o rettifica, determina il superamento del divieto di cui all'art. 60, 7° comma, D.P.R. 633/1972 e la conseguente facoltà di esercitare il diritto di rivalsa in capo al cessionario/committente. Quest'ultimo, nei limiti temporali sopra evidenziati, ha diritto di detrazione della maggiore imposta addebitata, sempre che tale diritto sia riconoscibile, secondo i principi di inerenza dell'art. 19, 1° e 2° comma, D.P.R. 633/1972".

Da tale punto di vista era stato ritenuto che l'imposta sul valore aggiunto dovuta sulle operazioni imponibili, oggetto di rettifica in aumento da parte dell'Amministrazione finanziaria, poteva essere addebitata ordinariamente nei confronti del destinatario dell'operazione sotto la condizione che l'operazione fosse stata oggetto di rilevazione contabile nel momento della sua effettuazione e sempre che l'IVA non fosse stata già corrisposta direttamente all'Erario, in dipendenza degli atti impositivi derivanti da accertamento o rettifica.

Stante le numerose problematiche emerse nella vigenza di tale divieto ed a seguito di una lettera di messa in mora della Commissione Europea del 24 novembre 2011 (procedura di infrazione n. 2011/4081) il legislatore italiano ha successivamente eliminato il divieto di addebito della maggiore imposta dovuta, a seguito di un accertamento dell'Amministrazione finanziaria e con decreto legge del 24 gennaio 2012, n. 1, ha introdotto la possibilità²⁷¹, per il soggetto accertato, di addebitare al proprio cliente la maggiore imposta accertata, subordinando tale possibilità, al pagamento della maggiore imposta accertata all'Erario da parte del cedente prestatore. Nello stesso senso è stata concessa la possibilità, al cessionario committente, di portare in detrazione l'imposta addebitata dal soggetto accertato a condizione che vi sia il pagamento da parte del soggetto cessionario committente, dell'imposta a favore del soggetto accertato²⁷².

²⁷¹ La nuova disposizione prevista nella legislazione italiana è contenuta nel nuovo articolo 60, settimo comma, del D.P.R. 633/1972 come modificato dall'art. 93, comma 1, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla L. 24 marzo 2012, n. 27 in cui ora si prevede espressamente che *“il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione”*.

²⁷² Sugli aspetti critici della disposizione si rinvia a D. STEVANATO, *La rivalsa dell'IVA accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche applicative*, in *“ Dial.*

Pertanto, con la sostituzione del previgente divieto e l'introduzione di una espressa possibilità per il cedente di addebitare l'imposta, la legislazione italiana si è sicuramente adeguata ai pronunciamenti della Corte di Giustizia e alla necessità avvertita di inserire una legislazione specifica che conceda la possibilità di addebito da parte del soggetto accertato.

Da un'analisi attenta della disposizione, però, risulta evidente come la soluzione italiana non si inserisca pienamente nel meccanismo ordinario di applicazione dell'imposta in quanto subordina sia l'addebito da parte del cedente che il corrispondente diritto del cessionario, alla detrazione al pagamento dell'imposta (nel caso del cedente pagamento dell'IVA risultante dall'atto di accertamento e nel caso del cessionario committente pagamento dell'IVA addebitata dal soggetto accertato) in aperto contrasto con gli ordinari principi di applicazione dell'imposta che prevedono, che sia l'esigibilità dell'imposta, che la relativa detrazione, siano subordinati esclusivamente alla effettuazione dell'operazione (ad eccezione dei casi ordinari di *cash accounting scheme* introdotti ai sensi dell'art. 167-bis della Direttiva 2006/112/CE).

In definitiva, nei casi di variazioni in aumento della base imponibile successive alla fatturazione determinate a seguito dell'accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria la Direttiva comunitaria non indica espressamente alcuna soluzione operativa.

In linea generale, dai principi e dai pronunciamenti espressi della Corte di Giustizia, risulta la necessità che nelle legislazioni dei singoli Stati Membri sia prevista la possibilità per il soggetto accertato di addebitare la maggiore imposta determinata sulla base imponibile accertata.

Trib. 2012, pag. 67; A. IACONO, *La compatibilità con il diritto dell'Unione europea dei "nuovi" limiti nazionali al diritto di rivalsa e detrazione dell'IVA*, in "Il Fisco", n. 35/2012, pag. 5603. Sulle modalità applicative della disposizione si rinvia anche alla circolare dell'Agenzia delle Entrate 17 dicembre 2013, n. 35/E.

Su queste linee, il legislatore italiano ha introdotto una specifica disposizione che sembra fuoriuscire dagli ordinari meccanismi di applicazione dell'imposta.

In ogni caso stante l'assenza di ulteriori chiarimenti da parte della Corte di Giustizia e di modifiche espresse alla Direttiva comunitaria, non è chiaro se le soluzioni che debbano essere introdotte dai singoli Stati Membri possano o meno rappresentare delle deroghe alla disciplina ordinaria e prevedere delle modalità specifiche per l'esercizio dell'addebito e della relativa detrazione che prescindano dagli ordinari principi di applicazione dell'imposta.

**QUINTO CAPITOLO: LA RILEVANZA DEL MECCANISMO APPLICATIVO
NELL'ANALISI GIURIDICA DEL MODELLO IMPOSITIVO. CONSIDERAZIONI
CONCLUSIVE E SISTEMATICHE.**

Considerazioni conclusive

Sin dalla sua istituzione l'imposta sul valore aggiunto ha mostrato tutti i propri elementi di novità rispetto alle altre imposte esistenti nei singoli Stati Membri.

Già nei considerando della Prima Direttiva del 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari, appariva evidente come l'imposta sul valore aggiunto fosse stata introdotta nel sistema per motivazioni economiche legate alla creazione di un mercato comune, più che giuridiche, connesse all'esigenza di tassazione di una determinata capacità contributiva²⁷³.

²⁷³ Nella Direttiva 11 aprile 1967, 67/227/CE si leggeva tra i considerando "1. considerando che l'obiettivo essenziale del Trattato è di instaurare, nel quadro di un'unione economica, un mercato comune, che implichi una sana concorrenza e presenti caratteristiche analoghe a quelle di un mercato interno; 2. considerando che la realizzazione di tale obiettivo presuppone l'applicazione negli Stati membri di legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi nel mercato comune; 3. considerando che le legislazioni vigenti non rispondono alle suddette esigenze; che è pertanto nell'interesse del mercato comune realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sulla cifra d'affari, che sia diretta ad eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario, e tale da consentire di raggiungere in seguito l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri; 4. considerando che dagli studi effettuati è risultato che l'armonizzazione deve giungere all'eliminazione dei sistemi di imposta cumulativa a cascata ed all'adozione, da parte di tutti gli Stati membri, di un sistema comune di imposta sul valore aggiunto; 5. considerando che un sistema di imposta sul valore aggiunto raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile e se il suo campo d'applicazione abbraccia tutte le fasi della produzione e della distribuzione, nonché il settore delle prestazioni di servizi; che, di conseguenza, è nell'interesse del mercato comune e degli Stati membri adottare un sistema comune la cui applicazione comprenda altresì il commercio al minuto; 6. considerando tuttavia che l'applicazione dell'imposta al commercio al minuto potrebbe incontrare, in taluni Stati membri, alcune difficoltà di ordine pratico e politico; che per tale ragione è necessario lasciare agli Stati membri, con riserva di una consultazione preventiva, la facoltà di applicare il sistema comune solo fino allo stadio del commercio all'ingrosso incluso e di applicare, se del caso, allo stadio del commercio al minuto,

Oggi, dopo quasi 60 anni dalla istituzione è possibile affermare come la particolare struttura dell'imposta abbia determinato tre evidenti criticità nel modello impositivo:

1. la difficoltà di coniugare le motivazioni economiche e di neutralità poste alla base del modello con le finalità giuridiche dell'imposta;
2. la difficoltà nel conciliare le esigenze del mercato comune con quelle dei singoli Stati Membri che per varie motivazioni (assicurare entrate fiscali, difficoltà nel modificare impostazioni giuridiche nazionali tradizionali, esigenze nazionali o vantaggi a favore di proprie imprese) hanno inserito nelle proprie legislazioni disposizioni incoerenti con il mercato comune e con i principi generali imposti dalla Direttiva comunitaria 2006/112/CE(vigente);
3. la necessità di prevedere, per rispondere alle esigenze del modello, un complesso meccanismo applicativo dell'imposta contrassegnato da stringenti obblighi strumentali.

L'imposta sul valore aggiunto delineata nelle varie disposizioni comunitarie da ultima nella Direttiva 2006/112/CE, infatti, è un'imposta comunitaria

ovvero allo stadio antecedente a quest'ultimo , un'imposta complementare autonoma ; 7. considerando che è necessario procedere per tappe , poiché l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari comporterà negli Stati membri notevoli modifiche alle loro strutture fiscali ed avrà sensibili conseguenze nei settori economico , sociale e del bilancio ; 8. Considerando che la sostituzione dei sistemi di imposte cumulative a cascata vigenti nella maggior parte degli Stati membri con il sistema comune di imposta sul valore aggiunto dovrà portare , anche se le aliquote e le esenzioni non sono armonizzate contemporaneamente , ad una neutralità concorrenziale nel senso che , all'interno di ciascun paese , sulle merci di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale , qualunque sia la lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione , e che , negli scambi internazionali , sia noto l'ammontare del carico fiscale gravante sulle merci affinché si possa effettuare un'esatta compensazione del carico stesso ; che è quindi opportuno prevedere , in una prima tappa , l'adozione , da parte di tutti gli Stati membri , del sistema comune di imposta sul valore aggiunto , senza la contemporanea armonizzazione delle aliquote e delle esenzioni ;9. considerando che non è possibile prevedere fin d'ora in che modo ed entro quale termine l'armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari potrà raggiungere l'obiettivo della soppressione dell'imposizione all'importazione e della detassazione all'esportazione negli scambi tra gli Stati membri ; che è pertanto preferibile che l'inizio della seconda tappa e le misure da adottare per tale tappa siano determinati in un secondo tempo , sulla base di proposte presentate dalla Commissione al Consiglio “.

contrassegnata da un meccanismo applicativo complesso focalizzato sull'istituto dell'addebito e della detrazione e finalizzato al raggiungimento di una duplice esigenza: assicurare la neutralità dell'imposta e concedere la tassazione del bene o del servizio nella fase del consumo.

Da questo punto di vista, l'articolo 1 della Direttiva 2006/112/CE, appare chiarissimo nello stabilire che il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Partendo da tale dato di partenza, pur non tralasciando i punti 1 e 2 sopra riportati- il presente progetto di ricerca è stato focalizzato sull'analisi del meccanismo applicativo e sulla valenza svolta dagli adempimenti strumentali richiesti al soggetto passivo e strettamente funzionali alla determinazione dell'imposta.

Nel fissare tale obiettivo si è sicuramente corso il rischio di formalizzare una ricostruzione contrassegnata da un'eccessiva analiticità e da un taglio, sotto alcuni aspetti, oltremodo operativo per una tesi di dottorato.

Al fine di non incorrere in tale rischio, quindi, si è cercato in ogni paragrafo del presente lavoro di alternare l'analisi analitica dell'adempimento, con la struttura complessiva del modello impositivo, al fine di verificare l'effettiva valenza svolta dall'adempimento strumentale e la compatibilità dello stesso con i principi generali della neutralità, proporzionalità ed effettività.

Il lavoro svolto ha presupposto un primo capitolo introduttivo, in cui sono stati analizzati i principi base del modello impositivo ed evidenziate talune peculiarità della legislazione nazionale italiana rispetto alle particolari modalità di addebito (rivalsa in Italia), ed all'anticipazione dell'esigibilità (anticipo dell'effettuazione dell'operazione in Italia) nel caso di versamento di acconti e nella fatturazione anticipata.

Il primo capitolo, inoltre, è stato funzionale per affermare i caratteri essenziali del modello impositivo e delimitare la nozione di fatto generatore inteso come il fatto (giuridico) al verificarsi del quale si realizzano le condizioni necessarie per l'esigibilità dell'imposta.

In linea generale nell'ambito dell'imposta sul valore aggiunto il fatto generatore è rappresentato dalla cessione del bene o dalla prestazione del servizio, da parte del soggetto passivo, ed è strettamente correlato al concetto di presupposto di imposta.

Richiamando le parole di un autorevolissimo studioso italiano (già ampiamente citato nei capitoli precedenti) “salvo casi tutt'affatto eccezionali, l'elemento maggiormente caratterizzante di un'imposta è il suo presupposto di fatto, il fatto giuridico, cioè, al cui verificarsi la legge ricollega, direttamente o indirettamente, la nascita dell'obbligazione tributaria. Esso infatti, oltre a produrre il ricordato effetto, individua – anche qui salvo casi eccezionali – i soggetti passivi, gli eventuali sostituti e responsabili di imposta e qualifica il tributo in rapporto al suo oggetto. Di qui il preminente interesse, per chi voglia esaminare i vari rapporti giuridici e le varie situazioni soggettive che si originano dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto di incominciare tale studio proprio dalla individuazione del suo presupposto di fatto”²⁷⁴.

²⁷⁴ BERLIRI, A., *L'imposta sul valore aggiunto, Studi e scritti vari*, Milano, Giuffrè, 1973, pag. 206.

Con riferimento al presupposto, l'analisi complessiva svolta nel primo capitolo ha rafforzato l'idea che anche a tali fini, il meccanismo applicativo dell'imposta rivesta rilevanza assoluta nel modello impositivo, a conferma del fatto che una ricostruzione teorica del presupposto dell'IVA, come avanzata nei primi studi seguenti all'introduzione dell'imposta²⁷⁵, in funzione di categorie giuridiche classifiche e del principio costituzionale della capacità contributiva di cui all'articolo 53 della Costituzione²⁷⁶, non sia funzionale rispetto alle problematiche complessive dell'imposta sul valore aggiunto.

L'IVA è una imposta comunitaria in cui il concetto di presupposto deve essere declinato nell'ambito del meccanismo applicativo dell'imposta e del generale principio di neutralità. L'imposta sul valore aggiunto è applicata sul consumo e potenzialmente incide esclusivamente sul consumatore finale, ma ciò non toglie che nelle fasi intermedie alcuni dei soggetti passivi possano rimanere incisi per vari motivi (indetraibilità dell'imposta, pro-rata, ecc) dell'imposta addebitata.

Da questo punto di vista, quindi, i soggetti passivi dell'imposta sono rappresentati dal cedente del bene o dal prestatore del servizio che nell'ambito del meccanismo applicativo dell'imposta qualificano una certa capacità contributiva determinata dal valore dell'operazione.

²⁷⁵ Tra i principali lavori sul presupposto dell'IVA si rinvia a: A. BERLIRI, *Problematica giuridica dell'IVA*, in *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, 1973; F. BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'IVA*, in "Riv. dir. Fin.", 1978, I, pag. 428; A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Dir. Prat. Trib.", 1972, I, pag. 728; F. GALLO, op. ult. cit.; R. LUPI, op. ult. cit.; G.A. MICHELI, *L'IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato (considerazioni di un giurista)* in "Riv. dir. Fin.", 1973, I, 438; L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. dir. Trib.", 1993, I, 1287. Per un riepilogo delle varie teorie sviluppatosi negli anni C. PRIVITERA, *La determinazione del presupposto dell'IVA quale fattore pregiudiziale per la sua corretta applicazione*, in "Dir. Prat. Trib.", n. 1/2011, pag. 82.

²⁷⁶ Nell'articolo 53 della Costituzione italiana è previsto che "tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione delle loro capacità contributive. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

Il fatto che il soggetto passivo, per effetto del meccanismo degli addebiti e delle detrazioni, non rimanga finanziariamente inciso dell'imposta non significa che non si sia verificato un adempimento tributario, ma esclusivamente che nell'ambito dell'imposta assume valenza centrale il principio della neutralità.

Il punto del modello impositivo è un altro e qui si ricongiunge con le finalità del progetto di ricerca.

Il modello impositivo è contrassegnato da un complesso meccanismo applicativo in cui gli adempimenti strumentali richiesti al contribuente rivestono valenza fondamentale. Il rischio è che l'eccessiva complessità del meccanismo, come implementato dai singoli Stati Membri in attuazione della Direttiva comunitaria 2006/112/CE ed il carattere centrale degli adempimenti strumentali possano:

- rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del soggetto passivo in violazione del principio di effettività e neutralità;
- risultare difficilmente conciliabili con la realtà giuridica – fatto generatore – da assoggettare ad imposizione ai fini dell'imposta e;
- qualificare essi stessi delle fattispecie impositive meramente cartolari non supportate da alcuna operazione di cessione di beni o prestazione di servizi sottostante.

Pertanto al fine di ricostruire correttamente i problemi sopra evidenziati e per identificare la valenza svolta dagli adempimenti strumentali nel modello impositivo, la ricerca ha seguito due fasi differenti: una prima fase in cui si è concentrata un'analisi statica del meccanismo applicativo ed una seconda fase in cui si è concentrata un'analisi dinamica connessa al comportamento del meccanismo, in ipotesi di variazioni successive alla fatturazione sul fatto generatore e sulla detrazione.

Gli adempimenti strumentali presi a riferimento per l'analisi del modello impositivo sono stati:

- la fatturazione;
- la contabilità;
- l'adempimenti dichiarativo.

Dall'analisi è emerso che tutti i tre obblighi strumentali risultano centrali per il meccanismo applicativo e per la qualificazione del modello impositivo.

La fattura è stata considerata un elemento sostanziale ed imprescindibile per l'applicazione dell'imposta, sia nella fase attiva di addebito dell'imposta da parte del soggetto passivo, che in quella fase passiva per l'esercizio del diritto alla detrazione.

Nello stesso senso, sia l'adempimento contabile che quello dichiarativo, sono stati ritenuti centrali – seppur in controtendenza rispetto ad alcune sentenze della Corte di Giustizia – per l'effettiva determinazione dell'imposta, che si applica sulla singola operazione, ma si liquida per masse nell'ambito della liquidazione di periodo. E' stato rilevato (analizzando anche le legislazioni di alcuni Stati Membri) come la particolare costruzione dell'imposta che si applica sulla singola operazione ma si liquida per masse, presuppone di un luogo fisico, di un momento in cui effettuare concretamente tale liquidazione. Tale luogo o momento può essere la contabilità, nelle legislazioni come l'Italia in cui non si prevedono delle dichiarazioni di imposta mensili o bimestrali, o le dichiarazioni periodiche nei Paesi in cui sono specificamente previste.

La prima parte dell'analisi, quindi, ha portato ad una prima conclusione sistematica. La fattura è un elemento sostanziale per l'applicazione dell'imposta. Il soggetto passivo che non risulta in possesso di un tale documento non può invocare generalmente la violazione del principio di

effettività per l'esercizio dei propri diritti ed in particolare del proprio diritto alla detrazione.

In secondo luogo l'adempimento contabile e quello dichiarativo, non rispondono esclusivamente ad una funzione probatoria nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ma rappresentano uno strumento (obbligo strumentale) richiesto e assolutamente necessario per applicare concretamente l'imposta in ottemperanza a quanto previsto dalla Direttiva 2006/112/CE all'articolo 242 secondo il quale "ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale".

Dall'analisi svolta nel primo capitolo inoltre è emerso che la fattura non supportata da alcun fatto generatore non costituisce una fattispecie impositiva autonoma e non sostituisce la necessaria effettuazione del fatto generatore.

In questi casi è previsto l'obbligo di versamento dell'imposta da parte del soggetto passivo emittente la fattura, ai sensi dell'articolo 203 della Direttiva, al fine di evitare che il documento errato possa inserirsi nel ciclo produttivo e distributivo ed essere utilizzato per delle frodi. In tal senso il soggetto che riceve la fattura non può portare in detrazione la relativa imposta.

Il meccanismo applicativo, come analizzato nella seconda parte della fase dinamica, sembra invece entrare in conflitto quando successivamente all'adempimento iniziale della fattura intervengono delle variazioni sulla base imponibile e sulle detrazioni che impongono delle rettifiche alle condizioni originarie nell'ambito del principio di neutralità

In questi casi la Direttiva comunitaria 2006/112/CE introduce poche e circostanziate disposizioni e lascia agli Stati membri la facoltà e l'onere di

fissare le condizioni per l'esercizio delle modifiche. Su questi aspetti si sono segnalate le principali criticità del modello in parte risolte dalla Corte di Giustizia in alcuni pronunciamenti sulla compatibilità di talune legislazioni nazionali.

In conclusione la ricerca ha evidenziato tutte le peculiarità dell'imposta. Nonostante l'approccio "sostanzialistico" seguito dalla Corte di Giustizia e finalizzato a privilegiare gli aspetti economici e della neutralità dell'imposta rispetto a quelli operativi e giuridici si ritiene che gli adempimenti strumentali rivestano valenza fondamentale e non meramente formale.

La struttura dell'imposta e la prevalenza del principio di neutralità ha imposto un complesso meccanismo applicativo che si incentra sulla fattura e sulla liquidazione che può essere svolta nella contabilità e/o nella dichiarazione.

Tali adempimenti strumentali non possono sostituire o qualificare di per sé delle autonome fattispecie impositive, ma sono assolutamente rilevanti per fare in modo che la realtà assoggetta ad imposta corrisponda alla effettiva realtà giuridica del fatto generatore.

In prospettiva futura si ritiene che le caratteristiche fondamentali dell'imposta non possano subire delle modifiche rilevanti.

La fatturazione elettronica, cui tanto si punta in ambito europeo in un'ottica di semplificazione e lotta alle frodi non modifica la qualificazione sostanziale dell'adempimento strumentale.

Nello stesso l'introduzione più estesa di schemi e "regimi di IVA per cassa"²⁷⁷ in quanto finalizzati a modificare esclusivamente il momento

²⁷⁷ L'articolo 167-bis della Direttiva 2006/112/Ce prevede espressamente che "Gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, lettera b), sia postposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo. Gli Stati membri che applicano il regime

dell'esigibilità dell'imposta non rappresentano delle modifiche alla struttura del modello.

opzionale di cui al primo comma fissano, per i soggetti passivi che optano per tale regime nel loro territorio, una soglia basata sul fatturato annuo del soggetto passivo calcolato a norma dell'articolo 288. Tale soglia non può essere superiore a 500.000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Gli Stati membri possono, previa consultazione del comitato IVA, applicare una soglia fino a 2.000.000 di EUR o al controvalore in moneta nazionale. Tuttavia tale consultazione del comitato IVA non è necessaria per gli Stati membri che al 31 dicembre 2012 abbiano applicato una soglia superiore a 500.000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito alle misure legislative nazionali adottate in applicazione del primo comma”.

BIBLIOGRAFIA

- ADONNINO P., *Esame critico dell'evoluzione della imposizione sugli scambi in Francia*, in *Studio sull'imposta sul valore aggiunto*, Giuffrè, 1968;
- ALLENA M., *Gli effetti giuridici della traslazione delle imposte*, Giuffrè, 2005;
- ALLENA M., *Corte di giustizia e diversità dei termini del rimborso IVA*, in "Riv. dir. Trib.", n. 4/2012;
- AMATUCCI A., *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'IVA*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1976;
- ANTONINI A.; PELLECCIA G., *Iva su acconti in forza di contratto preliminare di vendita: dubbi sulla compatibilità con la normativa UE*, in "Corr. Trib.", 2014;
- ARDIZZONE G., *Fattura (diritto tributario)*, in "Nov. Dig. It.", app., vol. III, Torino, 1982, pag. 668;
- AUJEAN M., *Value added tax in the internal market. A first assessment*, in *EC Tax Review*, 1995;
- BASILAVECCHIA M., *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto*, ed. provv. 2000;

- BASILAVECCHIA M., *Le note di variazione*, in TESAURO F. (a cura di) *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001;
- BASILAVECCHIA M., *Nota di credito per recuperare l'IVA indebita*, in "L'IVA", n. 9/2009;
- BASILAVECCHIA M., *Operazioni erroneamente assoggettate ad imposta e obbligo di versare l'IVA indicata in fattura*, in "L'IVA", n. 5/2010;
- BERLIRI A., *Studiando la T.V.A. francese: osservazioni a proposito della recente legge 6 gennaio 1966, n. 66-10*, in *Giur. imp.*, 1966;
- BERLIRI A., *In ordine alla proposta di una seconda direttiva in materia di armonizzazione dell'imposta sulla cifra di affari*, in "Giur. delle imposte", numero 2, 1966;
- BERLIRI A., *Appunti per una costruzione giuridica dell'IVA individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, GIUFFRÈ', 1968;
- BERLIRI A., *La fine di un mito: le complicazioni contabili dell'IVA*, in "Giur. delle imp.", n. 3, 1970;
- BERLIRI, A., *L'imposta sul valore aggiunto, Studi e scritti vari*, Milano, Giuffrè, 1973;
- BERLIRI A., *Problematica giuridica dell'IVA, in Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, 1973;

- BERLIRI A., *Corso istituzionale di diritto tributario*, MILANO, 1975;
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, GIUFFRÈ, 2010;
- BOSELLO F., *Il procedimento di accertamento nell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin", 1977;
- BOSELLO F., *Appunti sulla struttura giuridica dell'IVA*, in "Riv. dir. Fin.", 1978;
- BOSELLO F., *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979;
- BOSELLO F., *L'attuazione delle Direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana*, in "Riv. Dir. Trib.", I, 1997;
- CAPELLO F., *La domanda di pronuncia pregiudiziale sulle procedure e sui termini per i rimborsi IVA*, in "Dir. Prat. Trib.", n. 6/2010;
- CARINCI A., *Le variazioni IVA: profili sostanziali e formali*, in "Riv. Dir. Trib.", 2000, I, 725;
- CECAMORE L., *Valore Aggiunto (imposta sul)*, Dig. Disc. Giur., quinta edizione, 1997;
- CENTORE P., *Manuale dell'IVA Europea*, IPSOA, 2008;
- CENTORE P., *Teoria e pratica del rimborso dell'IVA non dovuta*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 6/2008;
- CENTORE P., *Il limite (variabile) del rimborso IVA*, in "l'IVA", n. 3/2010;

- CENTORE P., *Le vie (alternate) del recupero dell'IVA non dovuta*, in "GT Riv. giu. Trib.", n. 6/2011;
- CENTORE P., *Eccedenza IVA tra riporto e rimborso nel dritto interno comunitario*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 8/2011;
- CENTORE P., *IVA Europea – Percorsi commentati della giurisprudenza comunitaria*, IPSOA, 2012;
- CENTORE P., *Reverse charge obbligatorio per le operazioni interne*, in "Fisc. e comm. int.", n. 6, 2012;
- CENTORE P., *Indetraibilità genetica e procedimentale: due pesi ed una sola misura*; in "Corr. trib.", n. 12/2014;
- CENTORE P., *Si volta pagina sull'IVA dovuta "a prescindere"*, in "Corr. Trib.", n. 21/2014;
- CERIONI F., *L'onere di conoscenza del soggetto passivo nel sistema dell'IVA Europea e i suoi limiti secondo la Corte di Giustizia*, in "Boll. Trib.", n. 19/2013;
- CESATI S., SANTI A., *Ammissibile la detrazione IVA senza fattura (ma con versamento)*, in "L'IVA", n. 2/2012;
- CESATI S., ZONDINI F., *Rimborso dell'IVA erroneamente addebitata secondo la giurisprudenza nazionale e comunitaria*, in "L'IVA", n. 4/2014,
- COCCO G., *Fattura nel diritto tributario*, in "Dig. Comm. disc. Priv. sez. comm.", 1991;

- COMELLI A., *IVA comunitaria e nazionale*, CEDAM, 2000;
- CORDEIRO GUERRA R., *Fatto generatore esigibilità dell'IVA ed incasso del prezzo secondo la Corte di Giustizia: spunti per una revisione della disciplina italiana*, in "Riv. Dir. Trib.", 1996;
- D'ANGELO G., *Addebito dell'imposta e determinazione della base imponibile nell'accertamento IVA*, in "Rass. Trib.", n. 2/2014;
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, 2000;
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative tributarie*, Milano, 1993;
- DI PIETRO A., *Detrazione e neutralità*, in Atti del Convegno ASSONIME – LUISS del 21 e 22 settembre 2009, L'imposta sul valore aggiunto, aspetti economici e giuridici, in "Giur. Imp.", LXXXII, 2009;
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte speciale*, CEDAM, 2010;
- FANTOZZI A., *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Dir. prat. Trib.", 1972, I;
- FEDELE A., *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in "Riv. dir. fin. sc. fin.", 1976;
- FERRARIO A., *Il rimborso dell'IVA traslata è vietato solo se espressamente previsto dalla legge*, in "GT Riv. gir. Trib.", n. 8/2007;
- FILIPPI P., *voce Valore Aggiunto (imposta)* in *Enc. Dir.*, Milano, 1993, XLVI;

- FORTE F., *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in "Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.", 1972;
- FREGNI M.C., *Il momento impositivo*, in "Giurisprudenza sistematica di diritto tributario", a cura di F. Tesaro, UTET, 1994;
- GALLO F., *Principi di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974,
- GIOVANARDI A., *Le frodi IVA – Profili ricostruttivi*, Giappichelli, 2013;
- GREGGI M., *Detraibilità dell'imposta e fatturazione*, in Lo stato della fiscalità dell'Unione europea, (a cura di) A. DI PIETRO, Tomo I, ROMA, 2003, pag. 408;
- GREGGI M., *Il rimborso dell'IVA indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, in "Riv. dir. trib.", n. 10/2007;
- GREGGI M., *Il profilo dell'inerenza nell'imposta di valore aggiunto*, Pacini Editore, 2012;
- GREGGI M., *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, CEDAM, 2013;
- IACONO A., *Diritto del prestatore al rimborso dell'IVA non dovuta restituita al committente: compatibilità del regime nazionale di restituzione dell'indebito*, in "Riv. dir. Trib.", n. 7-8/2012;

- IACONO A., *La compatibilità con il diritto dell'Unione europea dei "nuovi" limiti nazionali al diritto di rivalsa e detrazione dell'IVA*, in "Il Fisco", n. 35/2012,
- IAVAGNILIO M., *La rettifica dell'IVA dovuta in assenza di presupposto*, in "Corr. Trib.", n. 24/2013;
- LA ROSA S., *Rettifica dell'opzione per il rimborso e neutralità dell'IVA*, in "Riv. dir. Trib.", n. 6/2004;
- LAURE' M., *Le taxe sur la valeur ajoutée*, Paris, 1953;
- LIBERATORE G., *L'Unione europea promuove la dichiarazione IVA standard*, in "Prat. Fisc. Prof.", n. 45/2013,
- LIPRINO V., *Acconti, pagamenti anticipati ed esigibilità dell'IVA*, in "Rass. Trib.", 2007;
- LOGOZZO M., *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, ed. provv., 2005;
- LOGOZZO M., *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 7/2007;
- LOGOZZO M., *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in "Rass. Trib." n. 4 /2011;
- LUPI R., *voce Imposta sul valore aggiunto (iva)* in *Enc. Giur. Treccani*, Roma, 1989, XVI;
- LUPI R., *Diritto tributario, Parte speciale. I sistemi dei singoli tributi*, Milano, 1992;
- LUPI R., *Diritto tributario – Parte speciale*, GIUFFRÈ', 2005;

- M.C: FREGNI, *Rimborso di imposta*, in “Dig. Disc. Priv., sez. comm.”, Torino, 2000;
- MAFFEZZONI F., *La fattura nell’ordinamento dell’IVA*, in “Boll. Trib.”, 1973;
- MANDO’G. MANDO’D. *Manuale dell’imposta sul valore aggiunto*, IPSOA, 2011;
- MASPEP P., *Variazioni IVA in diminuzione problematiche applicative e (non voluti) effetti in sede di dichiarazione annuale*, in “Il fisco”, n. 27/2014;
- MICELI R., *Il recupero dell’IVA detraibile tra principi comunitari e norme interne*, in “Rass. Trib.”, n. 6/2014;
- MICHELI G.A., *L’IVA: dalle direttive comunitarie al decreto delegato (considerazioni di un giurista)* in “Riv. dir. Fin”, 1973, I, 438;
- MONDINI A., *Il principio di neutralità nell’IVA, tra mito e (perfettibile) realtà*, in I principi europei del diritto tributario (a cura di A. DI PIETRO, T. TASSANI), CEDAM, 2013;
- MONDINI A., *Corresponsabilità tributaria per le evasioni IVA commesse da terzi*, in “Rass. Trib.”, n. 3/2014;
- MONTANARI F., *Le operazioni esenti nel sistema dell’IVA*, GIAPPICHELLI, 2013;

- MURGO P., *Gli adempimenti strumentali nel modello di applicazione delle operazioni comunitarie e la rilevanza della fattura*, in “Riv. Dir. Trib.”, n. 11/2014;
- OECD, *International VAT/GST Guidelines – Global Forum VAT 17-18* april 2014;
- PANUCCIO V., *Fattura*, in Enc. Dir. XVI, Milano, 1967;
- PEIROLO M., *La Corte di Giustizia sul limite temporale del rimborso IVA*, in “Corr. Trib.”, n. 12/2010;
- PEIROLO M., *Recupero dell’IVA non dovuta: procedura di variazione e azione generale di rimborso*, in “GT Riv. giu. Trib.”, n. 10/2005;
- PEIROLO M., *Riduzione della base imponibile in caso di mancato pagamento del corrispettivo*, in “Il fisco”, n. 7/2014;
- PERRONE CAPANO R., *L’imposta sul valore aggiunto. Disciplina legislativa ed effetti. Spunti ricostruttivi*, NAPOLI, 1977;
- PINI I., *Note in tema di rivalsa dell’IVA accertata*, in “Boll. Trib.”, n. 5/2013;
- PORTALE R., *IVA ed enti pubblici*, GIUFFRE’, 2014;
- PORTALE R., *IVA – Imposta sul valore aggiunto*, 2015, GIUFFRE’, 2015;
- POTITO E., *La funzione della liquidazione definitiva nell’IVA*, in “Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.”, 1973;

- PRIVITERA C., *La determinazione del presupposto dell'IVA quale fattore pregiudiziale per la sua corretta applicazione*, in "Dir. Prat. Trib.", n. 1/2011;
- PROCOPIO M., *L'errata applicazione dell'IVA e le incertezze interpretative riguardanti il suo recupero*; in "Dir. Prat. Trib.", n. 1/2013,
- RANDAZZO F., *IVA versata in eccesso per errata fatturazione: la fungibilità tra procedura di variazione e istanza di rimborso non convince*, in "GT Riv. giur. Trib.", n. 8-9/2012;
- RINALDI R., *La semplificazione delle modalità di fatturazione*, in *Lo Stato della fiscalità in Unione Europea*, A. DI PIETRO (a cura di), tomo I, ROMA, 2003;
- SALVINI L., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in "Riv. Dir. Trib.", 1993;
- SALVINI L., *Rivalsa (dir. trib.)* in *Rass. Trib.*, 1996;
- SALVINI L., *La detrazione IVA nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in "Riv. Dir. Trib.", 1998;
- SALVINI L., *L'Iva tra origine e destinazione. Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna*, in *Atti del convegno, Sovranità fiscale degli Stati tra integrazione e decentramento*, Ravenna 13 ottobre 2006, *Giurisprudenza delle Imposte*, vol. LXXIX, 2006;

- SALVINI L., *Commento sub art. 19 DPR 633/72*, in Commentario breve alle leggi tributarie, Tomo 4 - IVA e imposte sui trasferimenti, a cura di G. Marongiu, Padova, 2011;
- SANTIN P., *Variazioni IVA e crisi dell'impresa: per un'interpretazione comunitariamente orientata della nuova disciplina*, in "Rass. Trib.", n. 1/2015;
- SIRRI M., ZAVATTA R., *Detrazione o rimborso pari sono (o forse no)*, in "l'IVA", n. 10/2012;
- STEVENATO D. *La detrazione IVA a seguito del D.Lgs. 331/1997*, in AA.VV. *Commento alle deleghe fiscali*, a cura di Miccinesi, Padova, 1998;
- STEVANATO D., *La rivalsa dell'IVA accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche applicative*, in "Dial. Trib." 2012,;
- TABET G., *Contributo allo studio del rimborso di imposta*, Roma, 1985
- TERRA, B. KAJUS.J., *Removal of Fiscal Frontiers. The New Directive amending and supplementing the Sixth Directive*, in *International Tax Monitor*, 1992;
- TERRA B., KAJUS J., *A Guide to the European VAT Directives*, Vol. 1, IBFD, 2014;
- TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975;

- TESAURO F., *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, in "Giu. Italiana", n. 9/2011;
- TESAURO G., *Diritto dell'Unione Europea*, CEDAM, 2010;
- VAN DEN OETELAAR M., *European VAT Handbook, 2014/2015*, - detailed insight to VAT in 30 European countries;
- VAN DOESUM A., *A law of counteracting forces: The reimbursement of overcharged, unduly paid, overcollected and overpaid VAT*, in "EC tax Review", n. 3/2013;
- ZIZZO G., *Incertezze e punti fermi in tema di frodi carosello*, in "Corr. Trib.", n. 12/2010.

GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA

- Sent. 5 maggio 1982, C-15/81, *Gaston Shul*;
- Sent. 14 febbraio 1985, C-268/83, *Rompelman*;
- Sent. 14 luglio 1988, cause riunite C-123 e 330/87, *Léa Jeunehomme*;
- Sent. 21 settembre 1988, C-50/87, *Commissione delle Comunità Europee / Repubblica Francese*;
- Sent. 23 novembre 1988, causa 230/87, *Naturally Yours Cosmetics*;
- Sent. 13 dicembre 1989, C-342/87, *Genius Holding BV*;
- Sent. 11 luglio 1990, C-97/90, *Lennartz*;
- Sent. 3 giugno 1992, n. 287/91, *Commissione / Italia*;
- Sent. 20 ottobre 1993, C-10/92, *Balocchi c. Ministero delle Finanze*;
- Sent. 6 aprile 1995, C-4/94, *BLP Group*.
- Sent. 6 luglio 1995, C-62/93, *BP Soupergaz*
- Sent. 26 ottobre 1995, C-144/94, *Italittica*;
- Sent. 24 ottobre 1996, C-317/94, *Elida Gibbs*;
- Sent. 5 dicembre 1996, C-85/95, *John Reisdorf* ;
- Sent. 25 giugno 1997, C-45/95, *Commissione delle Comunità Europee / Repubblica Italiana*;
- Sent. 3 luglio 1997, C-330/95, *Goldsmiths (Jewellers)*;
- Sent. 18 dicembre 1997, procedimenti riuniti C-286/94, *Garage Molenheide BVBA*;
- Sent. 15 gennaio 1998, C-37/95, *Belgisce*;

- Sent. 11 giugno 1998, C-361/96, *Société générale des grandes sources d'eeaux minérales françaises*;
- Sent. 5 ottobre 1999, -10/98, *Azienda Agricola*;
- Sent. 9 marzo 2000, C-437/97; *EKW e Wein & Co.*;
- Sent. 8 giugno 2000, C-98/98, *Midland Bank*;
- Sent. 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth*;
- Sent. 3 maggio 2001, causa C-481/98, *Commissione delle Comunità europee / Repubblica*;
- Sent. 25 ottobre 2001, C-78/00, *Commissione/Italia*;
- Sent. 10 settembre 2002, C-141-00, *Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH*;
- Sent. 8 maggio 2003, C-384-01, *Commissione delle Comunità europee / Repubblica francese*;
- Sent. 11 settembre 2003, C-155/01, *Cookies World*;
- Sent. 6 novembre 2003, procedimenti riuniti da C-78/02 a C-80/02, *Karageorgou*;
- Sent. 1 aprile 2004, C-90/02, *Bockemühl*;
- Sent. 29 aprile 2004, C-152/02, *Terra Baubedarf-Handel GmbH*;
- Sent. 29 aprile 2004, C-77/01, *Empresa de Desenvolvimento Mineiro SGPS SA*;
- Sent. 3 marzo 2005, C-472/03, *Staatssecretaris van Financiën - Arthur Andersen & Co. Accountants c.s*;

- Sent. 3 marzo 2005, C-32/03, *Fini*;
- Sent. 26 maggio 2005, C-536/03, *António Jorge Lda*;
- Sent. 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, *Optigen*;
- Sent. 21 febbraio 2006, C-419/02, *BUPA Hospitals*;
- Sent. 6 luglio 2006, procedimenti riuniti C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel*;
- Sent. 8 febbraio 2007, C-435/05, *Inestrand BV*;
- Sent. 15 marzo 2007, C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*;
- Sent. 27 settembre 2007, C-146/05, *Collée*;
- Sent. 27 settembre 2007, C-409/04, *Teleos*;
- Sent. 21 febbraio 2008, C-271/06, *Netto Supermarkt GmbH & Co OHG*;
- Sent. 6 marzo 2008, C-98/07, *Nordania Finans*;
- Sent. 10 aprile 2008, C-309/06, *Marks & Spencer II*;
- Sent. 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco BV*;
- Sent. 16 luglio 2009, C-244/08, *Commissione / Italia*;
- Sent. 29 settembre 2009, C-174/08, *NCC Construction*;
- Sent. 6 maggio 2010, C-94/09, *Commissione delle Comunità europee / Repubblica Francese*;
- Sent. 15 luglio 2010, C-368/09, *Pannon* ;
- Sent. 30 settembre 2010, C-392/09, *Uszodaépítő kft* ;
- Sent. 21 ottobre 2010, C-385/09, *Nidera*;

- Sent. 22 dicembre 2010, C-438/09, *Boguslaw*;
- Sent. 27 gennaio 2011, C-489/09, *Vandoorne NV*;
- Sent. 12 maggio 2011, C-107/10, *Enel Maritsa Iztok 3*;
- Sent. 28 luglio 2011, causa C-274/11, *Commissione / Ungheria*;
- Sent. 10 novembre 2011, C-259/10, C-260/10, *The Rank group*;
- Sent. 15 dicembre 2011, causa C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta SpA*;
- Sent. 26 gennaio 2012, C.588/10, *Kraft Foods Polska SA*;
- Sent. 1 marzo 2012, C-280/10, *Kopalnia Odkrywkowa Polski*;
- Sent. 21 giugno 2012, C-294/11, *Elsacom*;
- Sent. 21 giugno 2012, procedimenti riuniti C-80/11 e C-142/11, 21 giugno 2012, *Mahagében kft*;
- Sent. 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*;
- Sent. 6 settembre 2012, C-273/11, *Mecsek-Gabona Kft*;
- Sent. 6 settembre 2012, C-324/11, *Tóth*;
- Sent. 6 settembre 2012, causa C-324/11, *Gabor Torh*;
- Sent. 6 settembre 2012, C-496/11, *Portugal Telecom SGPS SA*;
- Sent. 27 ottobre 2012, C-587/10, *Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR)*;
- Sent. 6 dicembre 2012, C-285/11, *Bonik Eood*;
- Sent. 19 dicembre 2012, C-549/11, *Orfey Bulgarua EOOD*;
- Sent. 31 gennaio 2013, C-642/11 *Stoy trans*;

- Sent. 31 gennaio 2013, C-643/11, *LVK*;
- Sent. 21 febbraio 2013, C-104/12, *Wolfram Becker*;
- Sent. 14 marzo 2013, C-527/11, *Valsts ieņēmumu dienests*;
- Sent. 11 aprile 2013, C-138/12, *Rusedespred OOD*;
- Sent. 8 maggio 2013, C-271/12, *Petroma Transport*;
- Sent. 4 luglio 2013, C-572/11, *Menidzherski biznes reshenia*;
- Sent. 18 luglio 2013, causa C-78/12, *Evita K Eood*;
- Sent. 12 settembre 2013, C-388/11, *Le Crédit Lyonnais*;
- Sent. 24 ottobre 2013, C-431/12, *Agencia Națională de Administrare Fiscală*;
- Sent. 7 novembre 2013, cause riunite C-294/12 e C-250/12, *Corina-Hrisi Tulică*;
- Sent. 6 febbraio 2014, causa C-424/12, *SC Fatorie Srl*.
- Sent. 13 febbraio 2014, C-18/13 *Maks Pen*;
- Sent. 13 febbraio 2014, causa C-18/12, *Maks Pen EOOD*;
- Sent. 13 marzo 2014, C-107/13, *FIRIN OOD*;
- Sent. 15 maggio 2014, C-337/13, *Almos grarkulkereskedelmi Kft*;
- Sent. 10 luglio 2014, C-183/13, *Banco Mais SA*;
- Sent. 11 dicembre 2014, C-590/13, *Idexx Laboratories Italia S.r.l.*;
- Sent. 23 aprile 2015, causa C-111/14, *GST – Sarviz AG Germania*