

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo XXVIII

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2 - DIRITTO TRIBUTARIO

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

**VICENDE GIURIDICHE DEI RAPPORTI E VARIAZIONI IVA: SISTEMA
EUROPEO ED ESPERIENZA NAZIONALE**

Presentata da: Piera Santin

Coordinatore Dottorato

Prof. Andrea Mondini

Relatore

Prof. Adriano Di Pietro

Esame finale anno 2016

VICENDE GIURIDICHE DEI RAPPORTI E VARIAZIONI IVA: SISTEMA EUROPEO ED ESPERIENZA NAZIONALE

Capitolo 1

Armonizzazione del modello impositivo e autonomia normativa nella disciplina nazionale delle vicende giuridiche dei rapporti

- 1.1. Armonizzazione del modello impositivo nelle prime direttiva autonomia normativa nazionale nel regolare le vicende giuridiche dei rapporti in mancanza di una previsione armonizzata pag. 5
- 1.2. Integrazione del mercato e rilievo solo nazionale delle vicende giuridiche dei rapporti pag. 8
- 1.3. Autonomia normativa nazionale nella qualificazione delle fattispecie impositive pag. 16
- 1.4. Autonomia normativa nazionale nella disciplina delle vicende giuridiche dei rapporti pag. 23
- 1.5. Dinamica dell'applicazione dell'imposta e gli effetti sulle vicende giuridiche pag.33
- 1.6. Qualificazione giuridica delle vicende in ragione delle operazioni imponibili pag. 40
- 1.7. Disciplina nazionale delle vicende giuridiche in coerenza con i caratteri del modello impositivo armonizzato pag. 44
- 1.8. I limiti dell'armonizzazione del solo modello impositivo per la disciplina delle vicende giuridiche dei rapporti pag. 48

Capitolo II

L'armonizzazione dell'imposta, dei suoi elementi costitutivi e delle relative vicende giuridiche

2. 1. Armonizzazione dell'imposta con la sesta direttiva e vicende giuridiche della base imponibile armonizzata pag. 54
- 2.2. Attuazione nazionale in coerenza con gli elementi costitutivi pag. 60
- 2.4. Armonizzazione dell'imposta e delle vicende giuridiche nella dinamica nazionale dell'imposizione pag. 65

2.5. L'attuazione nazionale delle vicende giuridiche in coerenza con l'armonizzazione dell'imponibile pag. 67

2.5. Attuazione nazionale delle vicende giuridiche, armonizzazione dell'imponibile in coerenza con i caratteri dell'imposta

2.5.1. Proporzionalità pag. 68

2.5.2 Generalità pag. 73

2.5.3. Effettività del corrispettivo pag. 76

2.5.4. Neutralità pag. 81

Capitolo III

Assetto sistematico dell'iva armonizzata e delle relative vicende giuridiche: effetti diretti sull'imponibile e sull'imposta

3.1. Le variazioni dell'imponibile come effetto della disciplina europea delle vicende giuridiche del rapporto pag. 86

3.2. Le variazioni dell'imponibile come previsione di un regime specifico caratterizzato da varietà di categorie cui corrispondono fattispecie europee pag. 90

3.3. Le variazioni dell'imposta come previsione di un regime giuridico efficace nella dinamica di attuazione dell'iva pag. 93

3.4. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta come varietà di fattispecie per la più ampia applicabilità dell'art. 90 pag. 95

3.5. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta e coerente attuazione nazionale: l'interpretazione restrittiva del mancato pagamento pag. 99

3.6. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta per effetto diretto dell'art. 90: interpretazione conforme dei giudici nazionali pag. 103

3.7. La disciplina europea delle variazioni per un assetto sistematico delle vicende giuridiche pag. 107

3.8. La disciplina europea della variazioni e le esperienze nazionali di armonizzazione della disciplina delle vicende giuridiche dei rapporti pag. 113

Capitolo IV

Vicende giuridiche dei rapporti e variazioni iva nell'esperienza italiana di attuazione

4.1. L'assenza delle vicende giuridiche nella delega originale in attuazione delle prime direttive pag. 119

4.2. Il recepimento del solo modello europeo come principio della delega con la coerente valorizzazione delle vicende giuridiche

4.2.1. Proporzionale	pag. 126
4.2.2. Neutrale	pag.128
4.3. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta come soluzione nazionale nell'assetto di sistema dell'iva	pag.129
4.4. La facoltatività delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta	pag.138
4.5. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta nella liquidazione	pag.142
4.7. L'effettuazione delle variazioni e in coerenza con l'applicazione rivalsa e detrazione	pag.157
4.8. Eterogeneità delle fattispecie di variazione: la variazione in aumento nazionale e quella in diminuzione europea	pag.163
4.8. L'attuale disciplina delle variazioni tra capacità economica ed effettiva imposizione sul consumo	pag.173

Capitolo V

Le fattispecie delle variazioni: la coerenza con le vicende giuridiche dei rapporti e il limite casistico del mancato pagamento

5.1. La certezza delle fattispecie di variazione per la naturale coerenza con l'assetto sistematico dell'iva europea	pag. 178
5.1.1. <i>per il venir meno dell'operazione</i>	pag. 183
5.1.2. <i>per la modifica del corrispettivo</i>	pag. 192
5.2. La difficile ricerca della certezza nella previsione casistica delle fattispecie di variazione per il mancato pagamento	pag. 203
5.3. L'efficacia diretta dell'art. 90 nella ricerca di una naturale coerenza con l'assetto sistematico	pag. 218

Conclusioni

Rilevanza europea delle vicende giuridiche dei rapporti *d'impresa* e coerenza della disciplina nazionale delle variazioni dell'iva

1. L'evoluzione dell'armonizzazione nell'iva e la progressiva affermazione di una disciplina europea delle vicende giuridiche dei rapporti tra operatori economici (o <i>d'impresa</i>)	pag. 223
2. L'efficacia dell'armonizzazione delle vicende giuridiche dei rapporti da previsione a disciplina	pag. 225

3. Le variazioni come soluzione alternativa e facoltativa per adeguare il regime dell'imposta alle vicende giuridiche pag. 228
 4. La disciplina delle vicende per la certezza e la soluzione delle variazioni nel rapporto bilaterale pag. 230
 5. Note a margine de iure condendo pag. 236
- Bibliografia** pag. 240

Capitolo I

Armonizzazione del modello impositivo e autonomia normativa nella disciplina nazionale delle vicende giuridiche dei rapporti

1.1. Armonizzazione del modello impositivo nelle prime direttive e autonomia normativa nazionale nel regolare le vicende giuridiche dei rapporti in mancanza di una previsione armonizzata

L'introduzione della prima e seconda direttiva¹ mirava alla creazione di un modello impositivo comune in attuazione del vincolo di armonizzazione² funzionale all'integrazione del mercato come previsto dall'art.99 del Trattato di Roma³. Con questo obiettivo la priorità dell'armonizzazione era quella d'individuare in modo univoco quali fossero le categorie di operazioni economiche rilevanti ai fini della realizzazione del modello impositivo. Detto altrimenti, per poter raggiungere l'obiettivo di un'armonizzazione che consentisse di superare le barriere alla libera circolazione di merci e capitali rappresentata dalla moltiplicazione delle imposte su scambi e consumi⁴ era prima di ogni altra cosa necessario individuare in maniera

¹ Si intendono qui, rispettivamente, la direttiva 67/322/CEE *Prima direttiva del Consiglio, del 11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra d'affari* e la direttiva 67/228/CEE *Seconda direttiva del Consiglio, dell'11 aprile 1967, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto*, entrambe pubblicate nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee del 14 aprile 1967.

²

³ Sulla relazione tra l'art. 99 del Trattato di Roma e la nuova imposta sul valore aggiunto i contributi sono molteplici, anche perché il riferimento è contenuto già nei richiamati rapporti, in particolare la Commissione per blablabla giustifica il suo operato in ragione della necessità di provvedere all'armonizzazione dell'imposizione indiretta. In dottrina si leggano, invece, ANTAL, *Harmonization of turnover taxes in the Common Market*, in «Common Market Law Review», 1963, 41; De la Feria, *VAT AND THE EC INTERNAL MARKET: THE SHORTCOMINGS OF HARMONISATION*, 2008, Wp 09/29, 3; ID. *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009, ; Aujean, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, EC-Tax Review, 202, 134; COMELLI, *Iva nazionale e iva comunitaria*. Più in generale, per il rilievo dell'art. 99 nell'armonizzazione fiscale dell'Unione Europea si vedano ADONNINO, voce enciclopedica e MELIS, voce enciclopedica.

⁴ Sulla ratio che ha ispirato il legislatore comunitario nell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto è molto utile fare riferimento al risultato dell'operato delle Commissioni che da subito dopo la

uniforme quali dovessero essere i rapporti economici ⁵ coinvolti. Il rapporto tra vicende giuridiche e rapporti economici, in questa prima fase di sviluppo del modello armonizzato, non è incentrato sulla valorizzazione dei profili giuridici, quanto piuttosto volta alla definizione di categorie economicamente omogenee.

La scoperta della centralità del vincolo giuridico avverrà, per paradosso, solo successivamente⁶, quando il modello impositivo si sia già introdotto all'interno dei diversi ordinamenti nazionali, senza che per questo emergesse alcun conflitto espresso sulla possibilità di coniugare la giustificazione economica europea e la necessaria declinazione giuridica interna. Nel momento dell'introduzione della prima e seconda direttiva, infatti, ciò che più rilevava era la necessità di prevedere un modello impositivo comune, in quanto tale volto a colpire in maniera uniforme le medesime espressioni di capacità economica, i consumi, mediante la stessa modalità di prelievo, il frazionamento dell'imposta in corrispondenza di ciascuna operazione della catena produttiva e distributiva. In questa prospettiva, l'armonizzazione si limita alla descrizione del presupposto e della natura del prelievo, senza perciò avere la necessità d'incidere sulle fattispecie giuridiche a tal scopo rilevanti.

Il compito di definire compiutamente quale dovesse essere il rapporto tra l'obiettivo economico che doveva esser raggiunto mediante l'introduzione delle nuove imposte e,

conclusione del Trattato di Roma hanno preluso alle prime direttive. Il riferimento è, senza dubbio, alla commissione Spaak e alla commissione Neumark. Per un'ampia disamina dell'esito della commissione Neumark si legga BERLIRI, *In ordine alla proposta di una seconda direttiva in materia d'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari*, in *Giur. Imp.* 1966, 362.

⁵ In particolare la commissione Neumark ha avuto modo di analizzare quali avrebbero potuto essere gli effetti dell'applicazione di una disciplina armonizzata sul modello attuale come anche su quello di applicazione di un'imposta monofase al consumo. Per ciascuna delle due ipotesi simulate si era quindi fatta un'analisi preventiva delle operazioni che avrebbero potuto essere assoggettate al prelievo e delle relative conseguenze. La Corte era così giunta alla conclusione che fosse preferibile un sistema di imposizione plurifase poiché garantiva un minor rischio di evasione e maggiore efficacia nel prelievo. Neumark Report, cit. 45

⁶ Il riferimento è alla nota pronuncia TOLSMA, in cui per la prima volta viene esplicitato dal giudice nazionale l'esigenza di precedere una discendenza diretta tra la presenza di un vincolo giuridico, quale condizione di imponibilità e l'effettiva possibilità di considerare l'operazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. In commento alla sentenza in parola si vedano: TERRA, *Supplies for Consideration, or Must Consideration be Stipulated? The Case of Organ Grinders and Other Street Musicians*, *International VAT Monitor* 1993 n° 6 p.9-12; COMELLI, *Il requisito dell'onerosità in relazione alle prestazioni di servizi* in «Diritto e pratica tributaria» 1995 II 231; LEGENTIL, DANIEL-THÉZARD, *La notion de contrat, nouvelle borne du champ d'application de la TVA* in *Droit fiscal* 1996 p.940-944

invece, l'esatta disciplina dei rapporti economici, viene integralmente rimesso agli Stati membri⁷. L'armonizzazione si declina così, in questo momento, come una sorta di *ratio* comune, europea, che giustifica il cambiamento radicale nella scelta del tipo di trattamento ai fini fiscali delle operazioni in senso lato commerciali⁸. La maggiore valorizzazione degli elementi giuridici dell'imposta è implicitamente rimessa alle scelte attuative degli Stati membri. Non tanto perché quest'aspetto non sia rilevante ai fini della determinazione e applicazione dell'imposta, quanto piuttosto perché l'istanza di armonizzazione non arriva a un grado tanto pervasivo di dettaglio⁹. Con le fattispecie rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, anche il destino delle vicende dei rapporti che rispecchiando tale modello ne avrebbero dovuto acquisire i profili giuridici coerenti.

Queste appartenevano pur sempre al settore di autonoma determinazione a conferma dello spazio di limitata riduzione della sovranità in questo primo periodo di armonizzazione, anche se le scelte nazionali relative non avrebbero potuto essere assunte senza rispettare gli obiettivi cui erano funzionali le prime direttive¹⁰. È questo il modo per raggiungere nel miglior modo possibile gli obiettivi che le direttive stesse dichiarano di porsi nei considerando¹¹, senza perciò restringere indebitamente lo

⁷ Per una ricostruzione del rapporto evolutivo tra le direttive e il diritto interno si possono leggere DE LA FERIA, *The EU VAT System and the internal Market*, Amsterdam, 2009, 51

⁸ Sono gli stessi considerando della prima direttiva a individuare come obiettivo della prima fase di attuazione quello del superamento delle imposte a cascata dei singoli Stati membri

⁹ Nota PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli 1977, 126 come la seconda direttiva, seppure più ricca della prima non si possa comunque considerare come una direttiva dettagliata. Sul tema delle direttive dettagliate si legga anche CONFORTI, *Sulle direttive della Comunità Economica Europea*, in Riv. Dir. Int. Priv., 1972, 225.

¹⁰ In senso parzialmente contrario si esprimeva già allora BERLIRI, *Verso una seconda direttiva sull'imposta sul valore aggiunto*, Giurisprudenza delle imposte, 1976, ??

¹¹ La situazione è perfettamente riassunta nei primi due considerando della prima direttiva iva 66/227/CE i quali recitano 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; e dunque 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;

spazio di autonomia riconosciuto agli Stati membri¹² in un momento in cui la cessione di sovranità era ancora meno ampia e consolidata di quanto non lo sia oggi.

1.2 Integrazione del mercato e rilievo solo nazionale delle vicende giuridiche dei rapporti

Un mercato comune non sarebbe stato possibile¹³ con la presenza di una pletora di diverse imposte sui consumi, tra loro difformi per presupposto, modalità di applicazione e portato di obblighi formali e sostanziali¹⁴. L'idea di ridurre le molte imposte preesistenti ad un modello unitario, quello appunto dell'iva, condurrà però a problemi di instabilità, di incertezza applicativa, di coordinamento con le imposte preesistenti, d'imprevedibilità nel gettito¹⁵. Per questa ragione lo spirito che accompagna la redazione e l'introduzione delle prime due direttive è quello della precarietà e della temporaneità¹⁶. Nell'incertezza del risultato gli Stati sono chiamati ad avviare un processo di armonizzazione che viene definito per tappe¹⁷, da cui risultano esclusi, in particolare, per la parte strutturale dell'imposta armonizzata, aliquote e ipotesi di esenzione e comunque sempre dei regimi coerenti con le vicende

¹² Sono ancora i considerando della prima direttiva ad offrirsi come fondamentale criterio ermeneutico quando affermano 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

¹³ L'esperienza dell'imposta sul valore aggiunto reca in premessa la previsione delle difficoltà che verranno. Si elencano in apertura, subito dopo gli obiettivi, gli ostacoli che il processo di armonizzazione incontrerà, insieme a quelli che ha già incontrato e che da soli valgono a giustificare l'armonizzazione.

¹⁴ La considerazione dei padri dell'iva non è sbagliata, se si considera che oggi, con un'imposta quanto più possibile armonizzata – pur con tutti i limiti e le difficoltà note – il peso in termini di costi amministrativi dei soli obblighi formali riferibili all'imposta sul valore aggiunto viene stimato nel 60% dei costi totali (come riportato dal LIBRO VERDE sulla condizione dell'iva del 2011)

¹⁵ Tanto da consentire, nella prima fase, una separazione tra l'imposta sul valore aggiunto, da applicarsi fino allo stadio del commercio all'ingrosso, e l'imposta completamente diversa che avrebbe potuto abbattersi sul consumo (o nel momento del commercio al minuto, che dir si voglia) con buona pace della duplicazione dell'imposizione e della realizzazione dell'obiettivo di un'imposta perfettamente neutrale per i soggetti che svolgono attività economica.

¹⁶ Le prime due direttive sono per loro stessa disposizione “a tempo”, nel senso che disciplinano la prima tappa dell'armonizzazione a cui dovrà necessariamente succedere una seconda tappa, di maggiore dettaglio, una volta che – scaduto il termine per l'attuazione e il conseguente regime transitorio – tutti gli Stati membri abbiano introdotto la nuova imposta nei rispettivi ordinamenti e siano quindi nelle condizioni di proseguire con una più stringente armonizzazione.

¹⁷ Settimo considerando della direttiva iva 67/227.

dei rapporti giuridici costitutivi dell'imposta così come inizialmente armonizzata . Ma soprattutto è un percorso in cui l'armonizzazione non avviene mediante il recepimento dello stesso modello d'imposta nei diversi ordinamenti, quanto piuttosto attraverso la riforma dei singoli sistemi nazionali, con l'introduzione di una nuova imposta tesa a colpire gli scambi e i consumi attraverso un prelievo frammentato e generalizzato, teso a garantire la neutralità del sistema per gli operatori economici.

Solo la seconda direttiva, contiene un effettivo riferimento al contenuto giuridico del modello impositivo a cui gli Stati dovranno uniformarsi con l'attuazione. La prima direttiva è un documento con un forte impatto programmatico, teso piuttosto a chiarire quali fossero le condizioni politico-sistemiche in cui si inseriva la seconda direttiva, a cui è demandato il ruolo di descrivere dettagliatamente, per quanto possibile, le componenti del modello impositivo a cui si dovranno informare le imposte sul valore aggiunto¹⁸.

La seconda direttiva è stata emanata appunto per individuare gli elementi costitutivi e caratterizzanti del modello impositivo, così da consentire poi al legislatore nazionale di volta in volta coinvolto, d'introdurre un'imposta che replichi il modello voluto dal legislatore comunitario, pur con strumenti giuridici propri¹⁹. Tali componenti fondanti del nuovo modello erano ben chiari agli estensori delle prime direttive e si sarebbero dimostrati fondamentali per poter ottenere il risultato d'una compiuta armonizzazione delle imposte sulla cifra d'affari.

Per poter raggiungere questo risultato la direttiva avrebbe dovuto individuare elementi costitutivi della nuova imposta, in maniera chiara per garantire l'efficacia dell'armonizzazione ma nello stesso tempo non precisa per consentire un'autonoma

18 È comunque fuori di dubbio che sia proprio all'interno della prima direttiva che si esplicita per la prima volta l'essenza della nuova imposta, secondo un assunto che non verrà mai superato nelle successive vicende legislative, piuttosto approfondito e dettagliato. In particolare, il riferimento è alla disposizione contenuta nell'art. 2 ove si afferma che *Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi , qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione. A ciascuna transazione , l'imposta sul valore aggiunto , calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio , è esigibile , previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo*

19 Per quel che concerne l'evoluzione della seconda direttiva, DE LA FERIA, EU VAT system, cit., 52

attuazione giuridica²⁰ che permettesse di preservare la coerenza dei sistemi tributari nazionali.

L'elemento oggettivo, dunque le operazioni imponibili, come anche i soggetti passivi per quel che concerne il profilo soggettivo, non potranno che essere quelli corrispondenti alle categorie descritte dagli articoli 4 e 5 della seconda direttiva. Ciò nonostante potranno essere declinati, con riferimento sia alla nomenclatura sia alla qualificazione giuridica delle fattispecie di riferimento, in coerenza coi sistemi interni e nella libertà delle scelte attuative dei paesi membri. Il modello così definito negli elementi strutturali sarebbe stato poi progressivamente qualificato secondo quei caratteri che sarebbero diventati grazie alla giurisprudenza, indispensabili a connotare in maniera originale la nuova sul consumo, ben al di là della limitata efficacia delle diretti a definire l'ambito del divieto di tributi con effetto equivalente²¹. I quattro caratteri dell'iva - oltre alla neutralità anche generalità, proporzionalità ed effettività - sono chiaramente intellegibili fin dalla prima direttiva anche se dalla sua affermazione programmatica prima di una previsione specifica degli elementi strutturali. Fin da principio, seppure con la previsione di un periodo transitorio, entro il quale gli Stati avrebbero dovuto provvedere all'eliminazione di tutte le imposte nazionali a cascata o locali sui consumi, l'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto ha comportato l'obbligo, per gli Stati membri, di eliminare dal proprio sistema quelle imposte che avrebbero potuto costituire una duplicazione dell'iva. L'obbligo in questione vale sia per il pregresso, con la conseguente necessità di abolire i precedenti modelli d'imposizione sul consumo, sugli scambi o sulla cifra d'affari, sia per il futuro, col divieto d'introdurre nuove imposte assimilabili all'iva²².

²⁰L'armonizzazione si manifesta come una nuova moltiplicazione delle imposte, non quelle precedenti, che in cinque dei sei paesi allora membri della comunità economica erano caratterizzati da una struttura a cascata, ma le diverse versioni nazionali dell'imposta sul valore aggiunto.

²¹Una cosa era chiara da principio. Era chiara dalla prima direttiva, era chiara nella declinazione operativa della seconda. Era chiara nella scelta stessa d'introdurre un'imposta come l'iva e rimarrà chiara in tutte le evoluzioni legislative e interpretative fino alla rifusione e addirittura alle più recenti riflessioni sull'attualità di questo modello impositivo.

²²IL divieto di applicare misure ad effetto equivalente rispetto all'imposta sul valore aggiunto viene considerato in via interpretativa come una conseguenza necessaria dell'indicaione contenute nelle prima due direttive per il superamento delle precedenti imposte a cascata sul consumo come anche, soprattutto, della tassazione all'importazione e della detassazione all'esportazione (Dir.67/2997, Art. 2 cap.)

Il pericolo di una duplicazione dell'imposizione sul medesimo presupposto di fatto nel momento dell'implementazione dell'iva nei singoli ordinamenti nazionali, ha occupato in la corte di giustizia soprattutto quando, a partire dall'introduzione, nella sesta direttiva, dell'art. 33, il quale prevedeva esplicitamente, il divieto per gli Stati d'introdurre imposte che avessero il carattere di imposta sulla cifra d'affari²³. L'individuazione dei limiti esterni dell'imposta allo scopo di individuarne i caratteri essenziali non avveniva solo nel confronto con le precedenti imposte nazionali sulla cifra d'affari o sugli scambi, che avrebbero dovuto essere sostituite dall'entrata in vigore dell'imposta sul valore aggiunto, ma anche con forme di imposizione locale, o specificamente applicata su alcune categorie di prodotti o di scambi che, comunque, avrebbero potuto rappresentare una duplicazione del prelievo già realizzato con l'imposizione di origine europea.

L'individuazione dei caratteri del modello impositivo, che appartengono come affermazione programmatica già alla prima tappa dell'armonizzazione, emergono quindi quale criterio per il vaglio di compatibilità delle imposte nazionali col modello europeo che prevede il divieto d'introduzione o mantenimento d'imposte equivalenti all'iva²⁴.

L'iva, per potersi veramente definire un'imposta armonizzata e per riuscire a realizzare il suo obiettivo di unificazione dei mercati per il tramite della fiscalità, doveva essere neutrale, proporzionale e generalizzata²⁵. Solo così l'imposta

²³ In realtà la stessa previsione, anzi formulata più esplicitamente, era già contenuta all'ultimo comma dell'art. 1 della prima direttiva, ove si affermava che *a decorrere dall'entrata in vigore di detta legge [di promulgazione, all'interno di ciascuno Stato, della legge che istituisce l'imposta sul valore aggiunto] lo Stato membro non può mantenere, né istituire alcuna misura forfettaria di compensazione all'imposizione o all'esportazione a titolo di imposte sulla cifra d'affari per gli scambi tra gli Stati membri*. Solo che, al momento della sua introduzione, l'applicabilità di detta norma era subordinata all'introduzione, entro il termine del primo gennaio 1970, della legislazione nazionale sull'imposta sul valore aggiunto.

²⁴ Sull'interpretazione resa in via giurisprudenziale dei limiti esterni all'applicazione del divieto di introduzione di imposte nazionali sul consumo di veda

²⁵ Nell'iva, a parte la neutralità, gli altri caratteri essenziali sono tutti frutto dell'elaborazione giurisprudenziale. La stessa neutralità è poi, a sua volta oggetto di una fondamentale interpretazione evolutiva al opera della giurisprudenza. Per quel che concerne i caratteri dell'imposta e l'evoluzione interpretativa per principi si legga DI PIETRO – TASSANI (A cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, *passim*. Sulla rilevanza del principio di neutralità quale carattere essenziale sul piano teorico dell'iva si veda anche MUSGRAVE, *Fiscal sistem*, New Heaven, 1969 e DEVEREUX-PEARSON, *Corportate tax harmonization and economic efficiency*, Londra, 1989.

dell'Europa è potuta diventare l'imposta del capitalismo maturo che si è rivelata negli anni²⁶.

In questo senso il riparto di competenze e funzione tra la prima e la seconda direttiva è chiaro, prima si definisce l'obiettivo politico e sistematico per cui il legislatore europeo si è risolto all'introduzione della nuova imposta; subito però si provvede a chiarire quali debbano essere i caratteri del modello a cui gli Stati si devono ispirare. L'armonizzazione delle prime due direttive può essere qualificata come un'armonizzazione indiretta. Sono gli Stati che, legiferando all'interno del sistema nazionale secondo un modello europeo, vi provvedono. Sono europee la ratio e l'obiettivo, oltre agli elementi essenziali o per meglio dire le caratteristiche fondamentali che l'imposta deve replicare in tutti gli ordinamenti, per quel che concerne sia gli elementi strutturali sia le linee generali del meccanismo applicativo.

Se nella prima direttiva si chiarisce che l'imposta debba essere neutrale²⁷, sotto il profilo sia interno sia esterno, nella seconda si provvede a chiarire che il metodo di determinazione dell'imposta da versare dev'essere quello fondato sull'attribuzione di un diritto di deduzione al soggetto che effettui acquisti di beni o servizi tesi alla realizzazione della sua attività economica²⁸.

Se nella prima direttiva si afferma che l'imposta è calcolata, per ciascuna transazione in modo tale da essere esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi²⁹, ecco che nella seconda direttiva si chiarisce quale debba essere la somma che si

26 Possono far sorridere le posizioni sostenute dall'MSI che, nell'acceso dibattito parlamentare che in Italia ha accompagnato l'introduzione di questa nuova imposta, individuava nell'iva un pericolo strumento anticapitalista, la cui introduzione avrebbe condotto al tracollo dei mercati e della libera attività economica. La profondità storica dimostra come il risultato a cui si è pervenuti sia opposto. Anzi l'iva (come il socialismo quando il cantante degli Offlag era piccolo) è in espansione. Sempre più, nonostante tutte le difficoltà europee di una gestione incerta tra sovranità, scelte politiche e ritrosie economiche, l'imposta sul valore aggiunto si propone come IL modello di prelievo sul consumo. Valgano come esempi la Repubblica Popolare Cinese, l'Australia, il Brasile (che medita di proporre un'armonizzazione che coinvolga tutto il Mercosur), oltre ai molti paesi che gravitano nell'area dell'Europa geografica. Per un'analisi del successo del modello impositivo dell'iva nel mondo si leggano SHENK, THURNOYI, CUI, *Value Added Tax: a comparative approach*, Cambridge, II, 2015, 12

²⁷ Direttiva 67/227/CEE, quarto considerando

²⁸ Direttiva 67/228/CEE, articolo 11, comma primo.

²⁹ Direttiva 67/227/CEE, articolo 2 comma 1

considera quale “prezzo” dell’operazione³⁰ e a quali altre componenti debba potersi applicare l’aliquota proporzionale.

Se nella prima direttiva si stabilisce che l’imposta sul valore aggiunto deve essere applicata a ciascuna transazione avente ad oggetto beni e servizi, fino allo stadio del commercio al minuto³¹, è nella seconda che si offre per la prima volta una definizione per cessione di beni, prestazione di servizi e operazioni assimilate³². Anche la generalità, quindi, appare come principio nella prima direttiva di cui con la seconda si individuano i limiti applicativi concreti. Bastava questo per individuare il modello impositivo che aveva rappresentato l’obiettivo primario dell’armonizzazione del modello impositivo. Con tali ristretti limiti la sovranità nazionale poteva efficacemente riespandersi e manifestarsi nella regolazione giuridica del modello con scelte nazionali per qualificare le fattispecie imponibili secondo proprie categorie, che non avrebbero potuto che essere giuridiche dovendo essere integrate negli ordinamenti nazionali. Da queste scelte sarebbero poi derivate soluzioni coerenti con i regimi fiscali con i quali regolare le vicende dei rapporti giuridici così definiti. Con un’armonizzazione sui modelli quindi si sarebbero determinate soluzioni nazionali attuative che avrebbero potuto essere ricondotte all’osservanza del modello impositivo solo grazie al rispetto dei caratteri generali del modello impositivo armonizzato³³

La sintesi, la riconduzione a categorie nuove di operazioni antiche, già da tempo classificate secondo una rassicurante e il più delle volte funzionante, se non funzionale, nomenclatura nazionale, spetta all’attuazione del legislatore nazionale. Questa è la prima tappa dell’armonizzazione, quella indiretta, quella in cui è necessario provvedere all’integrazione nei singoli ordinamenti di alcuni caratteri essenziali. In cui, soprattutto, devono essere tradotti in categorie note al diritto

³⁰ Direttiva 67/228/CEE, articolo 8 e punto 13 dell’all. A, parte integrante del testo della Direttiva

³¹ Direttiva 67/227/CEE, quinto considerando;

³² Direttiva 67/228/CEE, rispettivamente agli articoli 5 e 6

³³ Ciò che manca, con tutta evidenza, è la sostanza giuridica all’interno di sistema attuativo. Come riconosce il legislatore nell’ultimo considerando della seconda direttiva è necessario prevedere numerose disposizioni particolari concernenti interpretazioni, deroghe e talune modalità d’applicazione dettagliate, per cui in parte si rimanda agli allegati, che pur fanno parte integrante delle direttive e in parte assai maggiore ci si rimette alle scelte degli Stati membri.

interno, o in categorie nuove ma intelleggibili e applicabili, i concetti giuridicamente nuovi introdotti dalle direttive³⁴.

L'armonizzazione si realizza dunque attraverso l'interpretazione in categorie giuridiche nazionali del contenuto delle prime direttive. Ciò si traduce in potenziali ambiguità semantiche o nella difficoltà di coordinamento di categorie determinate all'interno d'un ordinamento con fattispecie ancora indefinite di stampo comunitario³⁵. In questa prima fase mancano, nella disciplina europea, dei parametri che consentano di utilizzare le fattispecie europee come parametri di riferimento, dunque prevale, nell'attuazione, il senso – anche prettamente linguistico - delle categorie nazionali classiche, che tuttavia debbono a loro volta poter essere adeguate al raggiungimento degli scopi proposti dal modello impositivo europeo.

Tutte le nuove imposte sul valore aggiunto erano chiamate a tendere al modello descritto nella direttiva, tutte le dichiarazioni in ordine al presupposto oggettivo traducevano a loro modo le nozioni di cessione di beni e prestazione di servizi; tutte le norme che disciplinavano il profilo soggettivo traducevano a vario titolo il requisito dell'esercizio di un'attività economica. Ma anche nel diritto, come nelle versioni linguistiche, l'unica via per la corretta applicazione era quella dell'interpretazione³⁶, tanto delle direttive quanto dei diversi modelli nazionali.

Il rischio era quello che si verificassero difformità applicative determinate non tanto dalle diverse interpretazioni date alla lettera della norma europea, bensì proprio dalle divergenze sostanziali degli ordinamenti. Il problema linguistico si presentava come evidenza di un problema sostanziale, intrinseco ad un modello di attuazione

³⁴ L'armonizzazione è il risultato a cui si dovrebbe arrivare, scoprendo che le versioni giuridiche sono così simili alle versioni linguistiche, per ricchezze e difficoltà. Come, nel diritto dell'Unione Europea, ogni traduzione in una delle lingue ufficiali dei paesi membri deve considerarsi ufficiale e fidefacente, così ogni imposta sul valore aggiunto deve (o dovrebbe) considerarsi attuazione dei caratteri essenziali contenuti nella direttiva.

³⁵ Per una ricostruzione del difficile percorso che ha condotto nell'ordinamento italiano, all'attuazione dell'imposta e per una disamina dettagliata delle diverse componenti si può leggere MICHELI, *L'IVA, dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, riv. Dir.Fin. Sc. Fin. 1973, 436, mentre per una, pur breve, disamina delle vicende dell'attuazione realizzatesi in ciascuno Stato membro si veda TERRA, *A guideline to European VAT Directives*, La Hague, 2012, 315

³⁶ Sulla particolare importanza dell'interpretazione in ordine alla corretta attuazione delle direttive in generale si può fare riferimento a D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2014, *passim* ma in particolare per quel che concerne l'imposta sul valore aggiunto ?? e RUSSO, *L'interpretazione dei testi normativi comunitari*, Torino, 2009.

indiretta, fondata sulla riconduzione al modello comune. In assenza di un'interpretazione autentica delle categorie eurocomunitarie a cui doversi uniformare, ogni Stato poteva interpretarle con strumenti propri, coerenti con il sistema interno che per ragioni ovvie non potevano che essere tra loro diverse, magari simili ma mai completamente sovrapponibili.

Le scelte di attuazione dovevano essere al contempo coerenti con l'obiettivo e i limiti contenuti nelle direttive ma ne rappresentavano anche la prima forma di interpretazione, poiché l'introduzione ex novo di un'imposta ispirata ad un modello completamente nuovo sul piano nazionale comportava necessariamente scelte creative in sede di attuazione.

Al contempo, il sistema impositivo nel suo complesso doveva garantire un buon livello di permeabilità nei confronti della direttiva europea e soprattutto doveva adeguarsi alla volontà espressa dal legislatore comunitario di garantire il raggiungimento dello scopo per cui si era scelto di procedere all'armonizzazione in materia fiscale, l'effettivo ravvicinamento delle condizioni nel mercato di ciascuno stato membro, sempre nella prospettiva del raggiungimento del mercato unico³⁷.

Oltretutto il problema esiste a monte, come sempre avviene per quel che concerne il diritto scritto dell'Unione europea, per cui gli atti normativi sono redatti in tutte le lingue dei diversi paesi membri e tutte sono ugualmente rilevanti e fidefacenti³⁸. La prima applicazione e la conseguente interpretazione deriva quindi da versioni linguistiche a loro volta potenzialmente divergenti. Anzi è proprio la prima traduzione che poteva indirizzare in modo significativo le scelte attuative successive. Proprio perché si trattava di figure del tutto nuove, in alcune occasioni, l'esito era quello di interpretare traducendo, con ciò vincolando già le scelte attuative, pur libere, soprattutto in assenza di una pregressa interpretazione europea³⁹.

³⁷ Per quel che concerne obiettivi e metodi della Corte si veda ANTAL, *Harmonization of turnover taxes in the common market*, Common Market Law Review, 1963, 48.

³⁸ Per la più ampia valorizzazione del plurilinguismo del diritto europeo, sempre in chiave d'interpretazione si veda ancora D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione*, cit. 27 e seguenti

³⁹ Anche per questa ragione è stato grande, almeno in Italia, lo sforzo comparatistico alimentato dall'opera di quegli stessi Studiosi delegati dal governo italiano alla redazione di una bozza di

1.3. Autonomia normativa nazionale nella qualificazione delle fattispecie impositive

Le due direttive definiscono e qualificano un modello impositivo originale nella struttura d'imposta plurifase al consumo⁴⁰ ed efficace nella funzione di concorrere a garantire all'integrazione del mercato. Per questo hanno una duplice responsabilità: definire l'ambito di applicazione rispetto ad altri modelli impositivi concorrenziali e garantire l'effettività dell'obiettivo comunitario che aveva ispirato l'adozione di un modello così originale.

Oltre i problemi di coordinamento, che pure vengono molto rimarcati da un legislatore europeo che sembra temere, se non il fallimento, certo le asperità del percorso, l'opzione legislativa è molto chiara. Il nuovo modello d'imposizione, con prelievo frammentato e teso a gravare economicamente sul consumo, deve sostituire tutti i previgenti sistemi d'imposizione a cascata, che pure nei modelli nazionali consolidati rappresentavano la maggioranza delle ipotesi. Di nuovo, questa scelta radicale di cambiamento ha corrisposto alla volontà di introdurre un'imposta che, tesa alla creazione di un mercato pienamente concorrenziale, non gravasse sui soggetti economici che in quel mercato operavano⁴¹.

La neutralità come carattere dell'iva produce l'effetto secondario di assoggettare al depauperamento il consumatore⁴² ma non nasce solo per questo scopo. Il fatto è che la neutralità è la migliore garanzia del fatto che tutti gli operatori economici si trovino nella stessa posizione, poiché astrattamente nessuno dovrà mai versare all'erario una somma superiore alla differenza tra l'iva percepita in rivalsa e l'iva versata a monte. Detto altrimenti, la forza della neutralità, dunque l'efficacia di questo modello impositivo, risiede proprio nella garanzia, riconosciuta al contribuente, di non

⁴⁰ Ogni riflessione sull'individuazione del soggetto inciso dall'imposta soggiace sempre alla riflessione espressa da EINAUDI ne *Lo scrittoio del presidente*, Torino, 1956, per cui "Nessuno riuscirà mai a sapere su chi, in virtù di quei processi misteriosi di rimbalzo dall'uno all'altro contribuente, che gli economisti studiano col nome di traslazione e di incidenza delle imposte, andranno a cadere in definitiva le imposte. Nessuno lo saprà mai, né in Italia, né altrove".

⁴¹ Come rileva il Neumark reprt a pagina 55, quando individua la prima definizione di quella che poi diventerà la neutralità nell'elaborazione del modello iva definitivo.

⁴² Per gli effetti della neutralità ai fini del prelievo sul consumo si veda MACARRO e la dottrina ivi citata. Sulla necessità di un modello di imposta neutrale quale garanzia della traslazione del prelievo sul consumo si è espressa in più occasioni la Corte di Giustizia, tra cui C-515/07, punto 27; C-98/98, punto 19; C-268/03, punto 19; C-37/95, punto 15; C-110/98, punto 44.

doversi preoccupare, perlomeno sul piano dell'esborso economico, della latitudine in cui si compie l'operazione o si sono compiute tutte le operazioni precedenti⁴³.

L'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto si presenta così come la miglior soluzione per il superamento di quelli che già all'epoca⁴⁴ erano stati individuati come i limiti alla piena realizzazione del mercato unico⁴⁵. Questi sono determinati dalla presenza di distorsioni delle legislazioni nazionali, che comportano disparità di trattamento fiscale di merci e servizi e che debbono essere corrette attraverso il ricorso ad un'imposta armonizzata che colpisca da ultimo il consumo⁴⁶. Non solo, quindi, il superamento delle contraddizioni nella difformità delle scelte legislative, quanto piuttosto un riavvicinamento, positivamente realizzato su impulso della commissione e con l'accordo – essenziale – di tutti gli Stati membri.

Oltretutto, gli studi che hanno preceduto la scelta di procedere all'armonizzazione dell'imposizione indiretta sul consumo hanno consentito di rilevare come i singoli modelli nazionali, pur diversi tra di loro, potessero essere ricondotti ad alcuni modelli comuni. Questi sono il modello dell'imposizione sugli scambi, quello dell'imposizione sulla cifra d'affari e, da ultimo, il modello francese dell'imposizione sul valore aggiunto⁴⁷. Per questo l'idea dell'armonizzazione, proposta dalle commissioni che

⁴³ Come ben sottolinea MONDINI, *Il principio di neutralità dell'iva tra "mito" e (perfettibile) realtà*, in DI PIETRO – TASSANI (A cura di), *Principi europei* cit., 274, sul piano del mercato unico, il concetto di neutralità non implica soltanto un divieto di doppia imposizione, ma un'ideale parità di posizioni concorrenziali tra merci che circolano e imprese che operano nel territorio europeo.

⁴⁴ Il riferimento è al *Report on the common market* preparato dal Comitato intergovernativo sull'integrazione europea, che avrebbe poi costituito la base per la bozza di trattato sottoscritto a Bruxelles il 26 giugno 1956. Per una ricostruzione della letteratura in ordine al risultato dei lavori di questa commissione il riferimento è, per l'Italia, a FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*. In ordine al rapporto tra armonizzazione e realizzazione del mercato comune si veda MORTELMANS, *The common Market, the internal market and the single market, what's in a market?* in «Common Market Law Review», 1998, 102; HAN-SHAW, *Value-Added Taxation: The Economic Consequences* in «Journal of world trade», 1970, 549; ANTAL, *Harmonization of turnover taxes in the Common Market*, in «Common Market Law Review», 1963, *passim* e in particolare, 1951

⁴⁵ D'accordo con lo Spaak Report i limiti alla realizzazione del mercato comune dopo la conclusione del Trattato di Roma sono due: la presenza di controlli alle dogane, che limitavano la possibilità per le merci di circolare liberamente e la difformità di modelli d'imposizione fiscale sul consumo.

⁴⁶ *Spaak Report*, Chapter 2, Correction of Distorsions and Harmonization of National Legislation, 14

⁴⁷ Per questa comparazione si veda il poderoso lavoro dell'*EEC Reports on tax harmonization*, report finale della *Fiscal and Financial Committee*, noto anche alle cronache come Neumark Report, dal nome del presidente della commissione, per cui ci si richiama alla nota precedente e, più diffusamente al lavoro di DE LA FERIA nella collana dell'ibfd sulle tesi di dottorato. Anche il

hanno poi condotto all'elaborazione dell'imposta sul valore aggiunto, era quella di uniformare il modello di imposta⁴⁸.

Quando per la prima volta, nel 1956, una Commissione⁴⁹ inizia a ragionare delle azioni concrete da compiere per poter realizzare il progetto di mercato comune uno dei temi affrontati attiene all'opportunità di procedere all'armonizzazione delle imposte indirette e in specie del prelievo sui consumi. È con queste prime fasi di studio che inizia a delinearci, in materia tributaria, una prima idea di cosa avrebbe dovuto essere l'armonizzazione richiamata dal trattato⁵⁰, tuttavia la nozione⁵¹ rimane ancora molto vaga. Ciò che emerge più chiaramente è piuttosto che la preminenza delle scelte di autodeterminazione dei paesi membri, per cui l'armonizzazione è possibile se ed in quanto è funzionale ad un migliore sviluppo – economico piuttosto che giuridico – del mercato interno, che va confluendo (ma siamo ancora molto lontani dalla creazione del mercato unico) in quello che diverrà poi nel 1993 il mercato unico europeo.

La riduzione dell'armonizzazione a un avvicinamento delle legislazioni nazionali⁵² per garantire una piena realizzazione delle libertà economiche garantite dal Trattato è

risultato del Neumark Report, non ufficialmente tradotto in inglese, è edito dall'IBFD, Amsterdam 1963

48 Per la ricostruzione puntuale dei passaggi che hanno condotto all'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto vedi sempre FILIPPI, COMELLI, DE LA FERIA, TERRA

49 Commissione c.d. Spaak, inserire dettaglio

50 Prima dell'introduzione dell'iva e dell'avvio del processo di armonizzazione che ne è seguito si manifestavano ancora molti dubbi su quale potessero o dovessero essere le modalità dell'armonizzazione in materia tributaria. Al riguardo si legga VOGELAAR, *Tax harmonization in the European Community*, *Common Market Law Review*, 1970, 7, Issue 3, 334

51 In particolare, nel dibattito europeo, si contrappongono due interpretazioni possibili di "armonizzazione" l'una ricondotta alle posizioni del RADLER, *Direct taxation of Commercial Companies and the problem of coordinating taxation in the six countries of EEC*, Amsterdam, 1963, 220, secondo cui "Harmonization should be understood as the partial modification in the national legal systems with the aim of eliminating permanent institutional sources which distort the action of free competitive forces, and facilitating trade across the frontiers". Dall'altro lato la posizione di VAN HOUTTE (in *Fiscal problems in the Common Market*", 1960) che svaluta molto la necessità di addivenire ad un modello impositivo comune, per cui afferma che "it is not essential for the success of the European Economic Community to unify or standardise the various fiscal system in respect of rates, but merely to achieve a certain uniformity in their structure".

52 Per quanto, come è noto, si tratti di istituti differenti nella prima fase di vita dell'Imposta sul valore aggiunto la distinzione non poteva essere operata tanto rigidamente. La ragione è la scelta di adoperarsi per un'armonizzazione che non muoveva in alcun modo da una tradizione giuridica comune, né da esperienze tra loro simili o fungibili. Per questo era necessario provvedere prima

inevitabile, ove si consideri il contesto storico-politico in cui queste prime riflessioni in materia di armonizzazione delle legislazioni fiscali si inseriscono. Anzi, la possibilità stessa di prevedere un percorso in due fasi⁵³, correzione delle distorsioni prima ed armonizzazione della legislazione poi, sembra, ed è, di per sé la proiezione di un percorso lungo e d'avanguardia per il periodo in cui è stato immaginato. D'accordo con l'obiettivo che anima il legislatore comunitario, infatti, l'armonizzazione in materia di imposizione diretta è tesa alla produzione di un effetto primariamente economico⁵⁴.

Il legislatore non è da principio interessato all'introduzione di un modello giuridico unitario, anzi il ravvicinamento delle legislazioni è piuttosto un effetto secondario. La giustificazione all'introduzione delle direttive iva è invece economica e, coerentemente, di mercato. Si procede all'armonizzazione del modello impositivo per far sì che sia possibile ottenere il minor numero possibile di disparità di trattamento nel commercio di prodotti simili nei diversi paesi membri della comunità europea.

Quale sia lo strumento giuridico con cui governi e parlamenti nazionali perseguiranno il risultato di un'imposizione che colpisca i consumi pur essendo versata dagli operatori economici ma senza produrre un costo in capo a questi ultimi non è un problema che interessi il legislatore europeo. Ciò che importa è che a questo risultato di politica fiscale si accompagni l'attuazione di un meccanismo impositivo

alla creazione di un corpus legislativo, già coordinato, per poi poter procedere ad una effettiva armonizzazione. Per le distinte nozioni di Armonizzazione e Coordinamento delle legislazioni Fiscali si vedano – rispettivamente – ADONNINO e MELIS, in Enciclopedia del diritto.

53 Ancora è la Commissione Spaak che predisponde questo percorso, quando, sempre nel secondo capitolo si preoccupa d'individuare le scelte di politica fiscale volte al superamento degli ostacoli rappresentati dalla dimensione esclusivamente nazionale dei sistemi impositivi, in particolare, 15

54 La commissione Spaak, infatti, l'oggetto di studio è la realizzabilità del mercato comune. Gli oggetti di studio fiscalmente rilevanti, dunque, vengono ad essere quello sull'eliminazione dei dazi doganali infracomunitari e la conseguente introduzione di un tariffario doganale unificato, che sin da principio mantiene una sua autonomia politica; al contempo, ci si preoccupa di valutare quali debbano essere gli interventi utili a garantire una effettiva uniformità del mercato interno, con riflessioni sulla possibilità di armonizzare la materia delle imposta indirette, come anche l'accesso al credito o i modelli societari.

che consenta di fondare la liquidazione dell'imposta sull'applicazione di rivalsa e detrazione⁵⁵.

È del tutto coerente la scelta di rimettere agli ordinamenti nazionali la disciplina di dettaglio sulle opzioni per la qualificazione, descrizione e applicazione di questa imposta nuova⁵⁶.

La volontà di procedere a un'armonizzazione in materia d'imposizione indiretta si presenta come l'espressione di una necessità, quella di rimuovere un ostacolo altrimenti insuperabile nel raggiungimento dell'obiettivo economico prioritario per la Comunità Economica Europea, la realizzazione di un mercato comune prima, unico poi, comunque europeo. Non è ancora, o – forse – non è mai riuscita ad essere, il viatico alla creazione di un ordinamento fiscale europeo, in cui le opzioni comuni di politica economica e di politica fiscale si traducano in una uguaglianza giuridica, non solo economica, dei cittadini contribuenti.

Il fatto stesso che nel trattato di Roma ci si sia preoccupati d'introdurre una disposizione come quella contenuta nell'art. 99⁵⁷, evidenzia come lo sviluppo di un

⁵⁵ Sulla centralità del meccanismo impositivo iva per poterne apprezzare ogni effetto successivo si veda TERRA, *EU VAT directives*, cit., 1000

⁵⁶ Ognuna di queste affermazioni deve sempre essere temperata con riferimento al principio di generalità. È evidente fin da principio che, per poter essere compatibile col modello nazionale l'imposta sul valore aggiunto deve colpire ogni transazione, di talché al di là delle scelte di qualificazione interne, utili alla coerenza nazionale, l'obiettivo che deve essere raggiunto è comunque quello dell'applicazione generalizzata.

⁵⁷ Il testo dell'art. 99 del trattato di Roma, ora rifiuto nell'art. ?? del TUE, vuole che 1. Gli Stati membri considerano le loro politiche economiche una questione di interesse comune e le coordinano nell'ambito del Consiglio, conformemente alle disposizioni dell'articolo 98. 2. Il Consiglio, deliberando a maggioranza qualificata su raccomandazione della Commissione, elabora un progetto di indirizzi di massima per le politiche economiche degli Stati membri e della Comunità, e ne riferisce le risultanze al Consiglio europeo. Il Consiglio europeo, deliberando sulla base di detta relazione del Consiglio, dibatte delle conclusioni in merito agli indirizzi di massima per le politiche economiche degli Stati membri e della Comunità. Sulla base di dette conclusioni, il Consiglio, deliberando a maggioranza qualificata, adotta una raccomandazione che definisce i suddetti indirizzi di massima. Il Consiglio informa il Parlamento europeo in merito a tale raccomandazione. 3. Al fine di garantire un più stretto coordinamento delle politiche economiche e una convergenza duratura dei risultati economici degli Stati membri, il Consiglio, sulla base di relazioni presentate dalla Commissione, sorveglia l'evoluzione economica in ciascuno degli Stati membri e nella Comunità, nonché la coerenza delle politiche economiche con gli indirizzi di massima di cui al paragrafo 2 e procede regolarmente ad una valutazione globale. Ai fini di detta sorveglianza multilaterale, gli Stati membri trasmettono alla Commissione le informazioni concernenti le misure di rilievo da essi adottate nell'ambito della loro politica economica, nonché tutte le altre informazioni da essi ritenute necessarie. 4. Qualora si accerti, secondo la procedura prevista al paragrafo 3, che le politiche economiche di uno Stato membro non sono coerenti con gli indirizzi di massima di cui al paragrafo 2 o rischiano di compromettere il corretto funzionamento dell'Unione

mercato comune fosse inscindibilmente legato con un ravvicinamento, di più, un'armonizzazione, delle imposte indirette volte a colpire scambi e consumi. La prova di come quest'esigenza fosse effettivamente sentita, poiché espressione di un problema reale, non di una mera petizione di principio, deriva proprio dal fatto che il percorso di studio, e con esso l'analisi di fattibilità, in rodine all'attuazione della previsione contenuta nell'art. 99 del trattato sia una delle prime preoccupazioni della neonata Comunità Economica Europea.

Allo stesso tempo, la prima disciplina è scarna, essenziale. Non offre un modello d'imposta che possa essere replicato da tutti e sei i destinatari (e fautori) di questa piccola rivoluzione della politica fiscale. Al contrario, fissa obiettivi e ragioni di un'imposta nuova⁵⁸, senza però obbligare all'introduzione di un'identica nuova imposta⁵⁹.

Si potrebbe semplificare tutto limitandosi ad affermare che le prime due direttive introducono la detrazione come un diritto posto a garanzia del modello impositivo stesso. Di più, posto a garanzia dello stesso obiettivo di politica economica per cui l'imposta è stata introdotta⁶⁰.

economica e monetaria, il Consiglio, deliberando a maggioranza qualificata su raccomandazione della Commissione, può rivolgere allo Stato membro in questione le necessarie raccomandazioni. Il Consiglio, deliberando a maggioranza qualificata su proposta della Commissione, può decidere di rendere pubbliche le proprie raccomandazioni. Il presidente del Consiglio e la Commissione riferiscono al Parlamento europeo i risultati della sorveglianza multilaterale. Se il Consiglio ha reso pubbliche le proprie raccomandazioni, il presidente del Consiglio può essere invitato a comparire dinanzi alla commissione competente del Parlamento europeo. 5. Il Consiglio, deliberando in conformità della procedura di cui all'articolo 252, può adottare le modalità della procedura di sorveglianza multilaterale di cui ai paragrafi 3 e 4.

58 Che è tale anche perché non appartiene alla tradizione giuridica comune dei sei paesi membri. Come si è detto fino allo sfinimento è la sola Francia, che esporta la TVA, finendo poi per esserne sopraffatta.

59 Questo è talmente vero che nemmeno la detrazione, o per meglio dire la volontà di garantire lo scorporo sistematico dell'iva sugli acquisti dall'iva sulle vendite, trova una sua disciplina compiuta. Si individua l'obiettivo da raggiungere, ma si rimette agli Stati la scelta della tecnica legislativa prediletta. È ancora possibile effettuare la detrazione da imponibile a imponibile, come quella di imposta da imposta. L'obiettivo, ancora una volta, è quello di raggiungere un soddisfacente risultato dal punto di vista dell'omogeneità economica per il contribuente

60 Così le pronunce, tra le altre, C-515/07, punto 27; C-268/03, punto 19; c-37/95, punto 15; c-110/98, punto 44 in cui si afferma che *il sistema delle detrazioni previsto dalle direttive è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, intendendo garantire, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purchè queste siano, in linea di principio, di per sé soggette ad iva.*

È una scelta, questa, che rivoluziona il modello tributario fino ad allora preso in considerazione. L'azzardo è quello di ampliare, quasi a dismisura, la platea dei soggetti passivi, sottraendo al contempo loro lo status di *contribuenti*⁶¹. Il soggetto passivo che versa l'imposta non deve sopportarne il peso economico (salvo che non lo scelga, rinunciando al legittimo esercizio del diritto a detrazione), deve piuttosto garantire che l'imposta continui ad essere applicata, sempre in maniera proporzionale, fino alla fuoriuscita dal circuito produttivo o distributivo⁶².

I protagonisti del modello iva, al di là di tutte le pur essenziali scelte in ordine ai diversi profili, sono sempre l'obbligo di rivalsa e il diritto di detrazione nella loro reciproca relazione. Il primo a garantire che in ogni passaggio successivo l'imposta si propaghi sempre, così da colpire la nuova ricchezza prodotta in quel passaggio⁶³, così da accertarsi che nel passaggio successivo il prezzo del bene tenga anche conto dell'imposta applicabile all'operazione. La detrazione, al contempo, a garantire che nel rapporto trilatero che caratterizza sin da principio il nuovo modello impositivo, ciascuno sia tenuto al versamento dell'imposta solo in ragione della maggior ricchezza prodotta.

Le differenze linguistiche avrebbero dunque autorizzato un'attuazione nazionale coerente con le categorie nazionali di riferimento. Al momento dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto le direttive a essa applicabili erano caratterizzate da una grande genericità e con essa l'utilizzo di termini necessariamente atecnici o vaghi

⁶¹ Sull'individuazione e addirittura l'individuabilità di un contribuente nel modello applicativo dell'imposta sul valore aggiunto il dibattito, è da dire soprattutto quello italiano, è stato molto acceso. In particolare si contrappongono le due grandi teorie, descritte come economica e giuridica, la cui miglior sintesi si trova in SALVINI, *il principio di capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto* in Riv. Dir. Trib. 1992,. Il problema di legittimità in ordine alla qualificazione come contribuente del soggetto passivo si pone con meno urgenza in altri ordinamenti in cui tale principio non abbia la tutela costituzionale che è invece offerta dall'art. 53 della nostra Costituzione. Ad ogni buon conto, per una riflessione generale sulla soggettività passiva nell'imposta sul valore aggiunto e le sue attuazioni si veda TERRA,

⁶² Fin da principio l'idea che la traduzione dell'applicazione dell'imposta in incidenza economica non corrispondesse solo all'immissione in consumo in senso stretto (al cui riguardo si veda) ma ad ogni occasione in cui beni o servizi fuoriescano dalla catena produttiva e distributiva è rappresentata dal contenuto dell'art. 4 della seconda direttiva. In questo senso MICHELI, *L'iva dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1973, I, 436

⁶³ Pur senza comprendere nella base imponibile di volta in volta considerata la somma versata a titolo di rivalsa dall'acquirente come componente distinta del prezzo, per tutte le ragioni che si vedranno poi. Questa scelta però, come evidenzia PERRONE CAPANO ne *L'imposta sul valore aggiunto* cit. 136 e BERLIRI, *Studiando la TVA francese: la regola del prorata*, Giur. Imp., I, 1972, 144

nella descrizione delle fattispecie rilevanti ai fini della determinazione degli elementi del sistema dell'imposta. Questa genericità si ritrova in tutti i testi ufficiali che, anche prima dell'introduzione della prima e seconda direttiva, si occupavano dell'armonizzazione della disciplina tributaria ed in particolare quella relativa alle imposte sugli scambi e sulle attività economiche.

1.4. Autonomia normativa nazionale nella disciplina delle vicende giuridiche dei rapporti

Una forma di armonizzazione indiretta qual era quella introdotta con le prime direttive era tuttavia dichiaratamente insufficiente per raggiungere il risultato di una piena integrazione del mercato. In particolare, la disomogeneità nell'attuazione poteva ledere l'effettiva neutralità dell'imposta introdotta in ragione dell'armonizzazione con riferimento all'individuazione delle operazioni imponibili. L'autonomia riconosciuta agli Stati anche nell'individuazione delle categorie di operazioni che avrebbero dovuto essere considerate imponibili conduceva a una disomogeneità applicativa che poteva alterare soprattutto il rispetto della condizione di neutralità esterna per il mercato. La mancanza di un intervento diretto sulle aliquote e le esenzioni⁶⁴ certo non concorreva al successo dell'armonizzazione indiretta ma non basta a spiegarne i limiti.

Il settore in cui con maggiore evidenza un'armonizzazione incompleta dispiega i suoi effetti negativi è sicuramente quello concernente la determinazione della base imponibile.

Da principio, infatti, in ordine ai criteri di calcolo dell'imponibile, le direttive si limitano ad un generico riferimento al "controvalore" dell'operazione⁶⁵. Tuttavia, dati i caratteri dell'armonizzazione realizzata con le prime direttive, pur in presenza dell'indicazione del criterio di quantificazione⁶⁶, veniva riconosciuta agli Stati

⁶⁴ L'esclusione delle aliquote e delle ipotesi di esenzione dall'ambito di operatività dell'armonizzazione è esplicitato dall'ottavo considerando della prima direttiva.

⁶⁵ Il generico Controvalore viene poi declinato nei termini del corrispettivo per l'operazione già all'allegato III della seconda direttiva, in cui ampio spazio viene dedicato alla specificazione dell'art. 8 e alle regole di dettaglio per la corretta quantificazione dell'imponibile

⁶⁶ Il citato art. 13 dell'All. A alla seconda direttiva riporta esattamente la formula che verrà poi integrata nell'art. 11 parte A, comma 1 lett. a) della sesta direttiva.

membri ampia libertà di tradurre in categorie proprie di diritto interno la nozione di corrispettivo.

In questo modello impositivo la necessità di riconoscere un'adeguata autonomia agli Stati membri dipendeva anche dalla necessità di riconoscere la loro competenza esclusiva in ordine alla possibilità di disciplinare in modo coerente il rapporto tra la determinazione dell'imposta e le vicende delle operazioni ad esse collegate. Ogni scambio, qualunque sia la sua collocazione all'interno della catena commerciale, non può infatti prescindere da una riconduzione a schemi giuridici che ne garantiscano l'esistenza e l'effettività. In altri termini, si possono annoverare tra le operazioni imponibili solo quelle in cui la cessione del bene o la prestazione del servizio, anche a prescindere dal *nomen iuris*, siano però comunque l'effetto prodotto da un'obbligazione giuridicamente apprezzabile.

Né bastava, in un sistema in cui l'armonizzazione era un risultato che si poteva raggiungere solo di riflesso, il riconoscimento dei limiti esterni, la necessaria garanzia della proporzionalità dell'imposta all'imponibile e dunque al controvalore, già timidamente e non precettivamente individuato come corrispettivo, e della neutralità, intesa come irrilevanza economica dell'imposta, a garantire la piena armonizzazione⁶⁷.

Nell'armonizzazione del sistema potevano anzi dovevano giustificatamente sopravvivere tante imposte nazionali, le cui difformità erano previste e ammissibili, a patto che venisse raggiunto il risultato finale, quello di un prelievo coerente nei suoi caratteri generali al di là della nazionalità dell'operazione⁶⁸.

67 Oltretutto questa scelta, di grande impatto già solo dal punto di vista giuridico, si riverbera anche sul piano del gettito dei singoli stati. Ciò è a maggior ragione vero ove si consideri che, nel momento dell'introduzione della prima e della seconda direttiva, non esisteva ancora alcuna previsione in ordine alla considerazione di parte del gettito derivante dall'imposizione sul consumo come fonte propria dell'Unione. Al contrario il finanziamento alla pubblica spesa proveniente dalle previgenti imposte sugli scambi o sulla cifra d'affari erano di competenza esclusiva degli Stati e incidavano sul totale delle risorse in maniera affatto irrisoria. In particolare, nel rapporto tra imposte dirette ed imposte indirette in ciascuno dei sei Stati allora membri della comunità europea l'incidenza delle prime rispetto alle seconde è pari a circa alla metà (tabella ANTAL, 43) del gettito totale

68 Allo stesso modo il modello d'imposta dell'iva muove dal principio opposto, per cui la moltiplicazione dei soggetti passivi e dunque delle operazioni rilevanti per l'applicazione dell'imposta garantisce quella generalizzazione dell'imposizione che riduce il peso della contribuzione sui singoli e, al contempo, la neutralizza attraverso il sistema della detrazione. Questo però ha comportato, per gli Stati membri un rischio potenziale in ordine alla quantificazione del gettito, e con esso alla prevedibilità delle entrate dal momento dell'effettiva

È proprio nella già richiamata dialettica tra ordinamenti che emerge la peculiare posizione della disciplina applicabile alla base imponibile e, in essa, alle variazioni derivanti da una vicenda dell'operazione. Ancora nel passaggio tra i due diversi momenti dell'armonizzazione diretta e indiretta quello della corretta determinazione della base imponibile, sia nel momento genetico dell'operazione, sia nella sua successiva evoluzione fino alla conclusione, rimane un aspetto fondamentale. La determinazione dell'imponibile è un presidio imprescindibile dei caratteri essenziali dell'imposta sotto il profilo sia statico, della proporzionalità⁶⁹, sia dinamico della neutralità. Solo quando la determinazione dell'imponibile rispetta i limiti che derivano dal rispetto dei caratteri di effettività e neutralità, dunque, l'imposta potrà nascere proporzionale e mantenersi tale anche a fronte delle successive evoluzioni della vicenda contrattuale.

Ciascuno dei due profili attiene a un diverso momento del rapporto tra le regole per la quantificazione della base imponibile e i caratteri dell'imposta. Come sempre nel modello impositivo la proporzionalità, e per quel che concerne le variazioni l'effettività, concerne al momento statico della determinazione mentre la neutralità dispiega i suoi effetti grazie alla liquidazione e all'applicazione.

Fin dall'esordio, all'art. 1 della prima direttiva, si afferma come il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consista nell'applicare ai beni e ai

introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nei singoli ordinamenti nazionali. Ciò è a maggior ragione vero se si considera che, sin dal momento della sua introduzione con la 1 e 2 direttiva, l'imposta sul valore aggiunto porta con se, quale obbligo di attuazione, il divieto di introduzione (o mantenimento, seppure al netto dei regimi transitori) di imposte equivalenti all'imposta sul valore aggiunto.

Un simile divieto, pur necessario per evitare il moltiplicarsi di imposte sostanzialmente identiche, col risultato deleterio di una duplicazione potenzialmente infinita dell'imposizione sulle stesse operazioni, ipotizza significativamente le scelte degli Stati membri, non solo in relazione alle caratteristiche da assegnare al sistema impositivo ma anche – e forse in prima battuta soprattutto – in relazione alla possibile pianificazione delle entrate provenienti dall'imposizione indiretta. Anche per questa ragione, quindi, il modello della prima e della seconda direttiva è essenziale, e punta appunto ad una armonizzazione degli elementi dell'imposta, poi rimessi alla libera attuazione degli Stati membri. È di quegli anni, in particolare, la raffinata riflessione volta a chiarire (ideare?) la distinzione tra le nozioni di armonizzazione e di uniformazione, chiarendo come la prima, a differenza della seconda, consenta di mantenere quell'unità nella diversità che, in anni più recenti, diverrà uno degli slogan utilizzati per definire il carattere più profondo dell'intero ordinamento europeo.

69 Come si vedrà ampiamente in seguito, nel sistema dell'iva l'effettività dev'essere intesa anche nel senso che la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Sul punto si veda C-285/95, punto 13; C-317/94, punto 27; C-40/09, punto 28 e C-77/01, punto 90.

servizi un'imposta generale esattamente proporzionale al loro prezzo, qualunque sia il numero transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente. Il parametro dunque, al di là delle scelte terminologiche poi operate nel descrivere gli elementi del modello impositivo che si andavano a descrivere, è quello del prezzo, inteso come remunerazione della prestazione o della cessione voluto dalle parti.

La proporzionalità riguarda quindi il profilo della quantificazione, non quello della liquidazione. Per ciascuna operazione, autonomamente e singolarmente assoggettata ad imposizione⁷⁰, l'imposta deve essere calcolata in modo tale da essere esattamente proporzionale al prezzo⁷¹. Per questo è tanto importante determinare con chiarezza quale sia il prezzo, o corrispettivo, o controvalore che dev'essere di volta in volta preso in considerazione. Al mutare dei criteri per la qualificazione del prezzo ai fini fiscali muta per l'effetto anche l'imposta dovuta. Ora, se la proporzionalità è lo strumento con cui il legislatore si assicura che la tipologia di prelievo sia identica in tutti gli Stati, la coerenza impositiva deve poter essere garantita dall'omogeneità delle regole per la determinazione della base imponibile.

Il carattere della proporzionalità applicato alla fase statica è, a sua volta, garanzia della neutralità per quella dinamica. È proprio la ripetizione in tutte le fasi e per tutte le operazioni, quale che sia l'oggetto specifico, a poter garantire che rivalsa e

⁷⁰ Sulla necessità di ricondurre sempre il prelievo all'operazione e la quantificazione dell'imposta per la singola operazione si esprime la Corte di Giustizia chiamata all'individuazione delle operazioni imponibili tutte le volte in cui si spende per la qualificazione delle operazioni. In particolare sono d'interesse tutte le pronuncie che ricollegano la presenza di un vincolo giuridico (quale che sia la qualificazione nazionale) alla giustificazione della traslazione economica. Su tutti si segnala la pronuncia C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, anche in ragione dell'interessante dialogo tra l'avvocato generale, che valorizzava il dato economico a discapito dell'assetto giuridico, e la Corte che invece enfatizza molto il rapporto tra elemento contrattuale e causa del versamento. Sulla pronuncia si leggano SÉRANDOUR, SÉRANDOUR, *Les arrhes, hors du champ d'application de la TVA. Arrêt CJCE, 18 juill. 2007, aff. C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains* in *Revue de droit fiscal* 2007 n° 794, 11; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Arras entregadas en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicios sujetas a IVA y que quedan en poder de quien efectúa la prestación en caso de desistimiento (STJCE de 18 de julio de 2007, As. C-277/05)* in *Noticias de la Unión Europea* 2010, 99

⁷¹ Ancora la migliore definizione si trova nelle pronunce della Corte di Giustizia che hanno ad oggetto i caratteri dell'imposta come limite esterno per la valutazione di compatibilità di altre imposte nazionali: in particolare C-89/81, punto 7, che si riferisce esclusivamente al carattere della proporzionalità, C-295/84, punto 15; C-93/88, punto 18; C-109/90, punto 11.

detrazione in capo allo stesso soggetto si corrispondano⁷² e dunque possano essere compensate per la liquidazione senza alcun costo economico in capo al soggetto passivo.

L'applicazione dell'imposta in ciascun passaggio della catena produttiva e commerciale è condizione e garanzia della corretta applicazione dell'imposta medesima in ciascun passaggio successivo. Proprio per questa ragione, diversamente da quanto poteva avvenire nelle precedenti esperienze di imposte monofase, era necessario immaginare per la nuova imposta un sistema di costante adeguamento dell'imponibile alle vicende dell'operazione. Sia per garantire che la determinazione dell'imposta fosse di volta in volta coerente con il reale contenuto dell'obbligazione – fosse essa di dare, o di realizzare il servizio richiesto, sia per consentire che la traslazione in avanti del peso economico dell'imposta avvenisse sempre in modo coerente. Coerente a sua volta con il corrispettivo versato a monte del successivo passaggio economico e coerente con la vicenda giuridica dell'operazione, per cui nessun prelievo avrebbe potuto essere considerato ammissibile su di una somma che non rappresentasse un effetto economico dell'operazione.

L'armonizzazione indiretta, dunque, non completa l'opera a cui era chiamata: lasciando agli Stati il potere di determinare quali siano le fattispecie imponibili e quali i parametri giuridici a cui ricondurre la nozione di controvalore per consentire l'applicazione dell'imposta corre il rischio di vulnerare il modello impositivo nei suoi stessi caratteri.

La sola armonizzazione indiretta, infatti, rischia di lasciare il modello privo di riferimenti, per cui all'esigenza di declinare in termini giuridici le regole nazionali per l'individuazione del corrispettivo si contrappone quella di garantire un'applicazione quanto più possibile uniforme⁷³. È proprio in questa prospettiva che assume un

⁷² Nel senso che rappresentano crediti e debiti nei confronti dell'erario che non solo trovano tutti la stessa causa, ma derivano anche dall'applicazione della medesima aliquota a somme diverse, che però rappresentano tutte nello stesso modo la remunerazione, giuridicamente intesa, della prestazione.

⁷³ Sulla necessità di provvedere ad un'interpretazione uniforme delle misure contenute nella direttiva si è pronunciata la Corte di Giustizia, tra le altre – per prima - nella causa C-51/76, punti 10 e 11 in cui si afferma che *va osservato, in primo luogo, che l'espressione di cui è causa* [quella di “beni d'investimento”, NdA] *fa parte di una disposizione di diritto comunitario che non rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione del proprio significato e del proprio contenuto. Ne consegue che l'interpretazione di detta espressione nella sua generalità non può essere lasciata*

rilievo fondamentale la natura giuridica degli effetti economici, necessariamente combinata con l'interpretazione estensiva resa dal diritto europeo. Tutti gli effetti economici prodotti dall'accordo sono imponibili e sono imponibili solo le somme giuridicamente qualificabili come effetto giuridico dell'accordo⁷⁴. Si ottiene così il necessario equilibrio tra la nozione di corrispettivo o prezzo di diritto interno, che non è sufficiente a garantire l'armonizzazione e la necessaria natura giuridica del controvalore come carattere dell'imposta⁷⁵. In tal modo per tutte le operazioni compiute sarà possibile individuare la base imponibile con l'applicazione delle medesime categorie giuridiche, dunque con un trattamento omogeneo in tutte le fasi della catena produttiva e distributiva.

I caratteri della proporzionalità, della generalità e della neutralità possono essere raggiunti solo quando le operazioni considerate imponibili, prima, e le regole per quantificare la misura dell'imponibilità, poi, siano applicabili in maniera quanto più possibile omogenea nei diversi Stati membri. Come si è visto tutte le principali caratteristiche dell'imposta vengono declinate in relazione alla misura, oltre che alla ragione, dell'imponibilità.

L'esigenza è quella di affermare come, nell'imposta, sia possibile identificare un criterio comune, autonomo, di determinazione della base imponibile, in assenza del quale le divergenze determinate dai limiti applicativi nazionali saranno sempre

alla discrezione di ciascuno Stato membro. E prosegue poi affermando, punto 17, che la seconda direttiva non contiene tutte le indicazioni per definire in maniera uniforme e precisa le condizioni che devono essere soddisfatte, per quanto riguarda la durata di uso ed il valore, nonché le norme da applicare in materia d'ammortamento, perché un bene possa essere definito «bene d'investimento» ai sensi della disposizione di cui è causa. Gli Stati membri godono, quindi, di un certo margine di discrezionalità relativamente a tali condizioni, pur dovendo tener conto dell'esistenza di una differenza sostanziale tra i beni d'investimento e gli altri beni utilizzati nella gestione e nell'attività corrente delle imprese. Analizza l'aspetto del rapporto tra nozioni autonome e armonizzazione in relazione a questa pronuncia WYATT, *The Nature of Regulations and Directives: Direct Applicability and Direct Effect*, in *European Law Review* 1977, 215 e DUFFY, *EEC Directives: Judicial Control of National Implementation in The Modern Law Review* 1978, 219

⁷⁴ Così la Corte, che, oltre alla già ricordata sentenza Tolsma, elabora il concetto per cui, *nell'ambito del sistema dell'iva, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti implicante la stipulazione di un prezzo o di un controvalore*. Si esprimono così, oltre alla già ricordata Tolsma, C-16/93, anche C-494/12, punto 31; C-93/10, punto 17; C/246/08, punto 13.

⁷⁵ Il ragionamento riportato alla nota 73 con riferimento ai beni d'investimento è ugualmente applicabile anche alla nozione di corrispettivo, per le medesime ragioni, come evidenzia anche WYATT, 217.

prevalenti rispetto alla possibilità di ottenere il risultato auspicato di un'applicazione pienamente omogenea degli elementi costitutivi dell'imposta sul valore aggiunto.

È così che sono assoggettate all'imposta le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, è soggetto passivo chi compia atti relativi alle attività di produttore, commerciante o prestatore di servizi e si considera come base imponibile tutto ciò che compone il controvalore della cessione del bene o della prestazione di servizi. È vero che di ciascuna di queste categorie viene data una sommaria sommaria descrizione e però quest'ultima, in mancanza di criteri ermeneutici condivisi, è sicuramente insufficiente.

È poi del tutto naturale che, in questo contesto di ricostruzione manchi ogni riferimento alla possibilità di modificare successivamente la base imponibile, com'è invece in quella che oggi noi consideriamo come la disciplina delle variazioni.

La mancanza di una previsione specifica non può che giustificarsi in relazione all'ampio spazio che la prima versione dell'iva come modello di imposta lascia agli Stati membri in sede di attuazione. La prima e la seconda direttiva, infatti, rappresentano un modello di armonizzazione che ha ad oggetto appunto il modello impositivo, senza poter in questa fase avanzare fino ad un livello dettagliato di disciplina positiva. Ciò comporta necessariamente la rimessione piena alle categorie negoziali e di attuazione che erano proprie di ogni singolo ordinamento nazionale.

Si determina così un sistema binario, in cui, nell'attuazione e nell'interpretazione devono essere soddisfatte esigenze divergenti. Da un lato esiste un testo legislativo che, seppure con tutte le mitigazioni del caso, chiede di essere attuato con l'introduzione di un modello uniforme di imposta tale da condurre al superamento dei distinti sistemi nazionali. Imposizione che, per espressa indicazione di volontà del legislatore, deve colpire il controvalore degli scambi che abbiano ad oggetto beni o servizi. Ora, in assenza di una formulazione autonoma di diritto europeo della disciplina degli scambi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta⁷⁶, la naturale

⁷⁶ È pur vero che la Corte di Giustizia arriverà ad affermare che, per poter valutare se una determinata convenzione (accordo) sia suscettibile nella definizione di cessione di beni o prestazione di servizi, è necessario *prendere in considerazione tutte le caratteristiche dell'operazione, nonché le circostanze in cui essa si svolge. A questo riguardo, l'elemento decisivo è la natura oggettiva dell'operazione di cui trattasi a prescindere dalla qualificazione che le parti ne danno* (così C-320/88, punto 8; C-108/99, punto 33; C-305/01, punto 64; C-270/09, punto 46; C-55/14, punto 21). In tutte queste ipotesi, però, la preoccupazione dell'interprete era quella di individuare la differenza tra cessioni di beni e prestazioni di servizi e di consentire la riconduzione della singola

conseguenza è che venga rimessa all'applicazione delle categorie del diritto nazionale la concreta individuazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta e, quindi, la disciplina ad esse applicabile.

Questa è la prima contraddizione, poiché nel momento stesso in cui introduce una disciplina che vuole superare le differenze derivanti dall'applicazione di una disciplina necessariamente nazionale come quella preesistente, al contempo introduce un riferimento alla disciplina nazionale che può condurre a riproporre lo stesso genere di problemi in sede di attuazione.

È in questa ampiezza, quasi indeterminatezza, delle scelte lessicali e legislative della direttiva⁷⁷ che emerge la seconda contraddizione di questa prima fase di armonizzazione, vale a dire il contrasto tra una scelta lessicale votata all'autosufficienza terminologica e un'interpretazione tesa invece all'attuazione rimessa alle scelte degli Stati membri che in assenza di categorie certe per l'implementazione nazionale, si sono trovati a dover supplire a questa carenza, quantomeno sul piano delle definizioni e qualificazioni. L'armonizzazione del modello impositivo, infatti, presuppone comunque una coerenza prima con gli ordinamenti nazionali e, solo per l'effetto, tra le diverse imposte armonizzate.

L'implementazione di una direttiva che si sforza di evitare tutti i termini già semanticamente connotati, scegliendo una terminologia nuova e originaria⁷⁸ difetta dei criteri ermeneutici essenziali, *in primis* quello letterale, che è invece il primo per le tradizioni giuridiche nazionali di quelli che erano i paesi membri al momento dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto⁷⁹. Questa contraddizione rimarrà a

operazione all'uno o all'altra categoria, con tutte le conseguenze relative alla disciplina di dettaglio applicabile.

⁷⁷ Per le peculiarità della direttiva, e più in generale delle fonti eurocomunitarie, per quel che concerne il linguaggio e il valore da attribuire alle scelte linguistiche della Commissione – in assenza di un'interpretazione giurisprudenziale – si vedano RUSSO, cit.; CONFORTI, *Sulle direttive* cit. 229.

⁷⁸ Almeno in parte l'opzione è del tutto radicale, tanto da spingere l'interprete italiano ad interrogarsi sulla presenza di una categoria generale di "prestazione di servizi", non solo grazie alle elaborazioni americane di economia del mercato, ma anche in ragione della crescente importanza del ruolo delle direttive all'interno dell'ordinamento nazionale. Così SANTINI, *Commercio e servizi*, Bologna, 1988, 422. All'Autore si deve anche una raffinata distinzione tra la nozione di servizi in senso economico e in senso giuridico (Ibid., 418) che può utilmente assistere tutta la ricostruzione sistematica, anche ai fini dell'iva.

⁷⁹ È superfluo ricordare che per il sistema nazionale la tendenziale prevalenza del criterio letterale viene fatta valere dall'art. 12 delle preleggi. Al riguardo, GORLA, *I precedenti storici dell'art. 12*

lungo irrisolta, tanto che non si può sostenere che sia arrivata ad una sua piena qualificazione nemmeno ora, ma troverà un'essenziale bilanciamento nella funzione d'interpretazione svolta dalla Corte di Giustizia della Comunità Europea, prima, e dell'Unione Europea ora.

L'evoluzione di questo modello richiedeva necessariamente un intervento di armonizzazione, tale da superare le incongruenze d'integrazione e interpretazione figlie di una disomogeneità linguistica e della mancanza di un linguaggio giuridico comune prima ancora che di ogni altro tipo di valutazione di politica fiscale. Solo la nascita di un linguaggio giuridico europeo, infatti, può valere a garantire l'armonizzazione dell'imposta che supera le difficoltà di un'attuazione-interpretazione per avvicinarsi sempre di più al modello di un'attuazione-implementazione.

È proprio con la sesta direttiva, infatti, che si sono raffinate, seppure mai stravolte, anche le scelte linguistiche del legislatore comunitario. Siffatto cambiamento era il corollario di un'armonizzazione più incisiva e quindi anche linguisticamente qualificabile per fondare e giustificare la categorizzazione tipica di un sistema linguistico autonomo e autosufficiente, senza mai fare riferimento a nozioni e categorie che potrebbero essere individuate come precipue del (o dei) singoli ordinamenti nazionali.

La Corte, infatti, svilupperà nel corso degli anni il concetto di “nozione autonoma di diritto dell'Unione”. Tutte le volte in cui la Corte riconduce un concetto al novero delle nozioni autonome⁸⁰ di diritto tributario dell'Unione la scelta vale a garantire una necessaria primazia interpretativa alle istituzioni comunitarie. L'obiettivo espressamente indicato, infatti, è proprio quello di consentire che non vi siano difformità nell'applicazione di concetti o istituti essenziali ai fini della piena realizzazione dell'armonizzazione o, più in generale, della corretta applicazione del diritto europeo all'interno dei diversi ordinamenti nazionali.

disposizioni preliminari al codice civile in ID. *Diritto comparato e diritto comune europeo*, Milano, 1981, 443

⁸⁰ [Aggiungere su nozione autonoma dir. ue]

I limiti all'armonizzazione, intesi come un limite alla possibilità di garantire un'uniforme applicazione dell'imposta all'interno dei diversi sistemi legislativi e impostivi dei paesi membri, emergono con particolare evidenza per quel che riguarda i criteri di determinazione della base imponibile. La potenziale contraddizione emerge sempre dalla mancata corrispondenza tra la disciplina applicabile all'operazione intesa come scambio commerciale rilevante ai fini dell'applicazione del diritto nazionale o come operazione rilevante ai fini dell'iva.⁸¹

Fin dal principio è stato chiaro che il problema non dipendesse dalla struttura dell'imposta in sé, quanto dal fatto che un'imposizione che assume a parametro di quantificazione e di qualificazione lo scambio giuridicamente rilevante non può che rifarsi alla disciplina giuridica dei rapporti e degli scambi, che esiste prima e a prescindere (anche concettualmente) rispetto a quella tributaria che punta all'imposizione sullo scambio.

A maggior ragione se la direttiva con relativa diretta incidenza dell'armonizzazione viene formulata in maniera tale da non utilizzare mai termini che rappresentano specifiche fattispecie giuridiche all'interno di uno (o più) singoli ordinamenti⁸². Si rende così possibile l'armonizzazione, poiché tutti i diversi legislatori nazionali, nell'implementare la disciplina potranno interpretarla attraverso il ricorso alle proprie categorie di diritto nazionale. Al contempo però si moltiplicano le potenziali contraddizioni interne al sistema e con esse il rischio di una non uniforme attuazione, frutto dell'inevitabile diversità dei sistemi nazionali di riferimento e di applicazione.

In un modello di armonizzazione dell'imposta così fortemente determinato dal riferimento tanto implicito quanto inevitabile alle categorie giuridiche del diritto nazionale non esiste alcun riferimento alle ipotesi di variazione. Una simile scelta è d'altronde inevitabile, poiché la variazione dipende dalle vicende dell'operazione, che per poter essere rilevanti devono poter essere apprezzate proprio in ragione delle categorie giuridiche proprie del sistema nazionale in cui l'imposta armonizzata trova di volta in volta la sua attuazione.

⁸¹ Cercati nella giurisprudenza tutti i casi in cui ricorre un riferimento alla nozione di onerosità/corrispettività et similia

⁸²

Il modello di armonizzazione che si fonda sulla determinazione degli elementi essenziali dell'imposta, come si è detto, rimette agli Stati la possibilità di adeguare l'attuazione alle categorie (in primis negoziali) del diritto nazionale. Per questo non poteva essere inserita nella direttiva un'autonoma disciplina delle variazioni, che sarebbe stata inconferente con una scelta di definizione così poco puntuale e scientemente tesa a riconoscere ampia autonomia agli stati in sede di attuazione.

Il problema dell'indeterminatezza lessicale, in realtà, è uno dei grandi problemi non risolti dell'ordinamento europeo, come emerge anche per quel che concerne il tema delle variazioni. L'indeterminatezza lessicale, che corrisponde all'impossibilità di regolare in modo effettivamente univoco le fattispecie giuridiche regolate dal legislatore europeo, si traduce perfettamente nel sistema delle modifiche all'imponibile che verrà introdotto solo con la sesta direttiva. Tutte le volte in cui la direttiva vuole disciplinare fattispecie che rappresentino un limite esterno all'autonomia degli Stati si ripropone lo stesso problema della mancanza di un sistema giuridico di riferimento. In questo modo l'interpretazione dei termini di diritto dell'Unione europea diviene automaticamente un'interpretazione della nozione, con portata precettiva nei confronti degli Stati membri, di talchè viene in essere una sorta di doppio registro linguistico, europeo e nazionale. Questa duplicazione altro non è che un ulteriore aspetto dell'integrazione degli ordinamenti. Anche nella ricerca di un'omogeneità interpretativa cambiano i rapporti di autonomia degli Stati membri e, ancora una volta, si ridefiniscono e modificano i limiti alla libertà di legiferare e addirittura di interpretare il diritto nazionale ed europeo.

1.5. Dinamica dell'applicazione dell'imposta e gli effetti sulle vicende giuridiche

La garanzia economica deve essere intesa come garanzia dell'effettiva traslazione del peso economico dell'imposta sulle successive fasi della catena commerciale. Tradizionalmente, infatti, il diritto vivente individua come obiettivo economico che deve essere raggiunto mediante l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto l'incisione sul consumo⁸³.

⁸³ Sono molteplici le pronunce della Corte di Giustizia che si esprimono in tal senso, affermando che il principio di base del meccanismo applicativo dell'imposta risiede nel fatto che il sistema dell'iva mira a gravare unicamente sul consumatore finale. In questo senso C-317/94, punto 19 (prima

La traslazione dell'imposta fino al momento dell'immissione in consumo rimane per il diritto vivente l'obiettivo principale, per cui l'intero sistema impositivo deve essere declinato così da poter garantire che in ogni transazione, in ogni fase del processo produttivo sia possibile distinguere il corrispettivo dall'imposta ad esso applicato, fino al momento dell'immissione al consumo.

Addirittura, la Corte di Giustizia si è spinta a sostenere che, qualora l'imposta non fosse stata separatamente indicata rispetto al corrispettivo, questa si sarebbe dovuta considerare come già applicata⁸⁴. Un simile principio di diritto, pur facendo emergere delle legittime perplessità in ordine alla corretta determinazione dell'imposta che si presume incorporata, esprime molto bene l'importanza che l'interprete assegna alla traslazione economica dell'imposta.

Quest'interpretazione risponde anche all'esigenza di rispettare il carattere della generalità, poiché è evidente che, qualora fosse possibile escludere apoditticamente delle operazioni dal novero dell'imponibilità, si determinerebbero delle situazioni dispari che necessariamente finirebbero per alterare le condizioni concorrenziali del mercato⁸⁵.

Il fatto stesso che non sia possibile, per il soggetto economico decidere autonomamente di sottrarsi dall'obbligo di calcolare e applicare l'imposta in rivalsa in tutte le operazioni attive non espressamente qualificate come esenti, è espressione di questo stesso obiettivo di colpire il consumo. Infatti, il fatto che tutte le operazioni siano gravate dall'applicazione dell'imposta a titolo di rivalsa ma, al contempo, garantiscano un corrispondente esercizio del diritto a detrazione, salvo che nel

comparsa, al riguardo si leggano PAGAN, *UK Budget Shows Government Will Fight Court Defeats on VAT Issues* in *Tax Notes International*, 1996, 2069; SCHOLTEN, *UK: Business Promotion Schemes* in *Intertax*, 1997, 282); C-69/11 punto 21; C-249/12, punto 34 e giurisprudenza ivi citata

⁸⁴ Il riferimento è alla pronuncia TULICA (cause riunite C-249/12 e C-250/12), con nota di D'ANGELO in *Rass. Trib.* 1/2015

⁸⁵ È a questa logica che va ricondotta l'affermazione, ricorrente nella giurisprudenza delle Corti, secondo cui *la nozione di «sfruttamento» ai sensi dell'art. 4 n. 2 della sesta direttiva si riferisce, conformemente ai presupposti che implica il principio di neutralità dell'iva, a qualsiasi operazione, indipendentemente dalla sua forma giuridica, che miri a trarre dal bene in questione introiti che hanno carattere stabile*. Si esclude quindi la possibilità in capo agli Stati di escludere apoditticamente una o più operazioni in ragione di una qualificazione solo formale di un vincolo che, per oggetto, causa e onerosità, debba rientrare nel novero delle operazioni imponibili iva. In questo senso si vedano: C-186/09, punto 18 (prima comparsa); C-305/01, punto 43; C-8/03, punto 36; C-77/01, punto 48; C-306/94 (ma riferita a sfruttamento che non realizzava l'attività economica).

momento dell'uscita dalla catena produttiva e distributiva⁸⁶ garantisce che solo in quest'ultima fase l'imposta applicata diventi effettivamente una componente ineliminabile e imprescindibile del prezzo dovuto per l'operazione.

Questo risultato viene raggiunto in modo coerente, come si è detto, grazie alla corrispondenza del contenuto economico della rivalsa e del diritto di detrazione, dal punto di vista dinamico, nonché grazie al carattere proporzionale dell'imposta rispetto al corrispettivo per quel che concerne il profilo statico.

Nell'ipotesi di un'operazione dichiarata nulla e per cui non venga riconosciuta la possibilità di effettuare la procedura di variazione tale alterazione diventa evidente. Il soggetto cedente o prestatore, infatti, dovrebbe considerare a titolo di iva a debito una somma calcolata su di un corrispettivo che non ha, o non ha più, il diritto di vedersi pagato⁸⁷. Ugualmente, si consentirebbe al cessionario o committente di esercitare un diritto di credito per una somma che non solo non ha versato ma che, soprattutto, non ha più alcun dovere di versare. Paradossalmente, in questa situazione non v'è alcuna alterazione della neutralità formale dell'iva, poiché esiste una somma indicata come somma a debito a cui corrisponde un diritto di credito. Tuttavia, se ciò fosse ammissibile ci si troverebbe nella situazione di applicare l'imposta in maniera del tutto scollegata all'effettiva presenza di un'operazione economicamente rilevante.

In altri termini si consentirebbe l'applicazione dell'imposta sulla base di una considerazione esclusivamente cartolare, cioè la presenza di un'obbligazione reciproca, ad eseguire la prestazione e a garantirne la remunerazione nella misura pattuita, senza tenere conto del fatto che quella stessa obbligazione reciproca è

⁸⁶ E fatte ovviamente salve le ipotesi di esclusione e, soprattutto, di esenzione. Si tratta però, in entrambi i casi, di deroghe al modello impositivo, in quanto tale espressamente previste ma comunque non funzionali alla individuazione degli obiettivi generali del modello impositivo. Per un'ampia ricostruzione delle operazioni esenti nel sistema dell'iva si legga MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'iva*, Torino, 2013 e, più risalente ma sempre particolarmente incisivo per quel che concerne la possibilità di provvedere ad un'interpretazione sistematica delle nozioni di esenzione ed esclusione nei sistemi europeo e nazionale, FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'iva*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1973, I, 143.

⁸⁷ Ciò contravviene, o contravverrebbe, al principio enunciato a più riprese dalla Corte di Giustizia, secondo cui *la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Tale corrispettivo costituisce quindi il valore soggettivo, ossia realmente percepito in ogni caso concreto e non un valore stimato secondo criteri oggettivi*. Così (tra le molte) C-285/95, punto 13; C-317/94, punto 27; C-40/09, punto 28; C-77/01, punto 90.

venuta meno e dunque non si realizzerà nessuno degli effetti ad essa riconducibili. In altri termini non c'è più, o non c'è mai stata, in tutto o in parte l'effetto economico riconducibile allo schema dell'operazione rilevante ai fini iva.

L'iva colpisce l'operazione in quanto onerosa, l'onerosità viene fatta dipendere dalla presenza di un obbligo giuridicamente vincolante di versare la somma pattuita come corrispettivo, dunque possono essere giustificatamente considerate parti della catena commerciale rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le sole operazioni giuridicamente qualificate⁸⁸. Solo le operazioni in cui lo scambio economicamente apprezzabile è l'effetto giuridicamente vincolante dell'accordo, quindi, possono essere considerate rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Solo in relazione a queste imposte, pertanto, esiste l'obbligo di applicare l'imposta e la possibilità di traslare e monitorare il peso economico della stessa fino al momento dell'immissione in consumo.

Una delle funzioni delle variazioni, pertanto, sarà quella di spoliare dall'obbligo di applicare l'imposta, dunque di valorizzare ai fini fiscali il corrispettivo, quelle operazioni in cui non sia più possibile rilevare alcun vincolo giuridico al versamento del corrispettivo.

La natura dell'iva come imposta sui consumi, oltre ad una giustificazione di sistema per la fase statica dell'imposta e i limiti e le regole alla determinazione della base imponibile deve trovare il suo naturale contraltare soprattutto nella fase dinamica, dell'applicazione⁸⁹. Ciò significa che, potendo ricostruire separatamente tutta la

⁸⁸ Ancora si pensi alla qualificazione come operazioni non autonomamente imponibili di caparre e acconti, proprio a cagione della mancanza di un rapporto giuridico tra le parti volto alla realizzazione della circolazione i beni o servizi (non con funzione risarcitoria, dunque).

⁸⁹ La possibilità di qualificare il modello impositivo come teso al prelievo sul consumo è, come si è visto, pacifico nella ricostruzione della giurisprudenza europea, che non si pone il problema della qualificazione giuridica della rivalsa né della quantificazione giuridica della capacità contributiva. Questo dibattito, come è noto, ha invece avuto ampio spazio nel dibattito nazionale, per cui si rimanda con più completezza alla seconda parte, ma per cui si individuino comunque le contrapposte posizioni di BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e obbligazioni connesse*, in *Giur. Imp.*, 1968, 351; MICHELI, *L'iva: dalle direttive comunitarie al decreto delegato (considerazioni di un giurista)*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, I, 1973, 431; FEDELE, FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, *Dir. Prat. Trib.*, I, 1972, 731; MAFFEZZONI, non ultimo in ragione della costituzionalità del rapporto. Per una ricostruzione diacronica delle diverse interpretazioni, con particolare riferimento al problema della capacità contributiva si vedano SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1287; con riferimento al

catena commerciale che ha preceduto l'immissione al consumo, dunque potendo determinare la sommatoria di tutte le frazioni d'imposta che siano state correlativamente versate, si dovrebbe arrivare ad ottenere una somma esattamente identica all'iva dovuta in definitiva dal consumatore finale⁹⁰.

La previsione di una specifica disposizione in materia di variazioni è fondamentale perché questo risultato si realizzi, poichè garantisce che l'equilibrio tra i pagamenti frazionati e l'imposta versata dal consumatore nell'ultima operazione della catena rimanga inalterato. Per quanto, infatti, sia impossibile – soprattutto in una dimensione di produzione industriale, molto più che in quella artigianale – ricostruire in purezza il circuito che lega il singolo bene immesso in consumo con ogni singolo passaggio della catena, scorporando per ogni passaggio il valore in proporzione attribuibile al singolo bene, ciò non toglie che il principio debba comunque poter astrattamente operare.

Anche con riferimento alla garanzia economica, dunque alla traslazione nella fase dinamica, dovrà potersi applicare quella stessa coerenza con gli effetti giuridici che si è presa in considerazione per quel che concerne le tecniche di quantificazione dell'imponibile. L'importanza della giuridicizzazione del rapporto, per quel che concerne la garanzia economica della traslazione sul consumo deriva dalla verificabilità della traslazione. Tuttavia, pur in mancanza di una definizione unitaria delle fattispecie rilevanti per quel che concerne l'evoluzione del rapporto e la garanzia degli effetti economici, ancora una volta il miglior presidio dipende proprio dalla qualificazione degli effetti giuridici come condizione all'applicazione dell'imposta.

Possono essere considerati rilevanti, nell'evoluzione del rapporto, solo quegli eventi che incidano sugli effetti giuridicamente qualificati dell'operazione, dunque sulle ricadute economiche di un evento giuridicamente apprezzabile. Come l'imposta è dovuta quando si concluda un rapporto che ha i caratteri reciprocamente obbligatori

tema della natura dell'obbligazione tributaria la ricca ricostruzione di COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale*, Padova, 2000, 109.

⁹⁰ Sulla difficoltà ad operare questo calcolo e dunque sull'incertezza nel qualificare l'iva come imposta che colpisce il consumo, anche al di là di tutte le riflessioni aventi ad oggetto il moltiplicarsi delle fattispecie di esenzione ed esclusione, FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi*, cit. 726.

che valgono a determinare gli elementi costitutivi dell'imposta, così le modifiche rileveranno solo quando incidano su quegli stessi elementi⁹¹.

La preoccupazione di adeguare alle vicende giuridicamente apprezzabili dell'operazione gli elementi costitutivi dell'imposta vale a sua volta a preservare i caratteri essenziali del modello impositivo, poiché serve a rideterminare gli elementi costitutivi in quella che viene ad essere una nuova fase statica cui corrisponde una nuova fase dinamica, con l'adeguamento di rivalsa e detrazione. Ancorché in assenza di fattispecie tipizzate di fonte unionale, dunque, era opportuno – sempre per garantire l'adeguamento al modello attraverso la giuridicizzazione degli elementi costitutivi - che fosse prevista una procedura nazionale di adeguamento alle esigenze sopravvenute, nelle fattispecie tipizzate in coerenza col diritto interno.

La procedura delle variazioni serve a questo, evitare che nel computo dell'imposta dovuta da ciascun operatore rientrino somme non riconducibili ad un'operazione che fa parte del circuito produttivo o distributivo. Estraneità che non dipende da una genetica non appartenenza all'ambito di applicazione dell'imposta ma che sia riconducibile all'avveramento di cause sopravvenute, per cui un'operazione, che in origine aveva tutte le caratteristiche per essere assoggettata ad imposizioni viene meno per cause giuridiche sopravvenute.

Per questa ragione la possibilità d'introdurre o meno, le condizioni, i requisiti, gli effetti, insomma l'intera disciplina degli effetti del venir meno in tutto o in parte dell'operazione imponibile era integralmente rimessa agli Stati membri. Il legislatore comunitario avrebbe travalicato il suo compito⁹² in quella che viene classificata come

⁹¹ Afferma così la giurisprudenza, per la prima volta in *Goldsmiths (Jewellers Ltd)*, C-330/95, punto 16 (con commento di MARTÍN JIMÉNEZ, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, in *Revista española de Derecho Financiero* 1998, 466), riprendendo i principi già espressi *Naturally Yours Cosmetics*, C-230/87, punto 16 e più compiutamente in *Elida Gibbs*, C-317/94, punto 24, che, ai sensi dell'art. 11, parte C, n. 1 della sesta direttiva *gli Stati membri sono tenuti a procedere alla debita riduzione della base imponibile, alle condizioni dagli stessi fissate. In tal modo, tale disposizione obbliga gli Stati membri alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo iva dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo.*

⁹² Si esprime in coerenza con questa interpretazione anche la Corte di Giustizia in una pronuncia abbastanza recente, che aveva però ad oggetto un caso risalente a cui, *ratione temporis*, era necessario applicare le disposizioni contenute dalla seconda direttiva, proprio con riferimento al tema delle variazioni. Il riferimento è alla pronuncia in cui la Corte Grattan PLC (ECLI:EU:C:2012:822, con commento di MOSBRUCKER, *Base d'imposition de la TVA. Exclusion de la réduction a posteriori du montant de la base d'imposition dans le cadre de l'application de la*

la prima tappa di un più complesso percorso di armonizzazione, che si voleva fosse graduale, privo di strappi e quanto più possibile consequenziale.

La scelta iniziale di offrire agli Stati quale parametro per la determinazione della base imponibile il generico controvalore ha consentito di implementare la direttiva con il riferimento alla categoria di diritto interno ritenuta più vicina alla coerenza economica e alla conformità con lo scambio. Le scelte nazionali di attuazione dovevano garantire la coerenza coi due sistemi – quello impositivo e quello di diritto dei contratti - che concorrono nei singoli ordinamenti nazionali, all'individuazione degli elementi costitutivi della base imponibile. Prevale ancora una volta l'autonomia riconosciuta agli Stati membri che tende alla valorizzazione del contenuto economico degli scambi come criterio per la determinazione della base imponibile, sempre che questo risulti giustificato dalla presenza di un rapporto produttivo di effetti giuridici. Per questa ragione sono sempre gli Stati membri che si devono preoccupare di quando, e quanto, nei diversi ordinamenti nazionali, quegli stessi vincoli giuridici non si devono più considerare come produttivi degli effetti originariamente considerati. L'introduzione di una disciplina armonizzata delle variazioni non avrebbe trovato giustificazione, nella prima fase di applicazione dell'imposta, proprio perché in questa fase la potestà di inserire una disciplina di dettaglio delle operazioni imponibili spetta ai singoli Stati membri. Viceversa si creerebbe un'incoerenza all'interno del riparto di livelli di governo dell'imposta che emergono dalla direttiva stessa.

È la possibilità stessa di prevedere o meno un meccanismo di adeguamento dell'imponibile alle modifiche sopravvenute dell'operazione che non era considerata

deuxième directive TVA, Europe 2013 Février Comm. n° 2 p.44; VAN NORDEN, Highlights & Insights on European Taxation 2013 n° 3 p.52-53) in cui si afferma che è rilevato che nessuna disposizione della seconda direttiva prevedeva la fissazione ad un momento posteriore del verificarsi del fatto generatore dell'imposta, o posticipava lo stesso in qualsiasi altra maniera. Tale direttiva non include, inoltre, alcuna disposizione che prevedeva la modifica di un debito fiscale già sorto. Pertanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 41 delle sue conclusioni, si deve ritenere che, in particolare ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5, della seconda direttiva, il debito fiscale di un soggetto passivo sorgeva nell'importo risultante dalla base imponibile determinata al momento della cessione. Occorre dunque rilevare che né l'articolo 8, lettera a), né alcun altro articolo della seconda direttiva poteva essere interpretato nel senso che esso imponeva di permettere una rettifica della base imponibile, o dell'imposta pagata a valle, successivamente al momento della cessione, la quale costituisce il momento del fatto generatore dell'imposta.

come un'automatica conseguenza dell'implementazione dell'imposta sul valore aggiunto⁹³. Gli Stati membri, infatti, si sono trovati a dover gestire, fin dall'introduzione della seconda direttiva, il problema della coerenza tra il sistema civilistico di riferimento, a cui viene generalmente ricondotta la potestà di regolamentare i rapporti tra le parti destinate alla disciplina delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi.

Gli scambi commerciali, infatti, corrispondono nei diversi ordinamenti a dei modelli negoziali, o più specificamente contrattuali tipici e tipizzati beni prima dell'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto. Non è l'introduzione dell'iva, a fare la catena commerciale, produttiva e distributiva. È il fatto che esista una catena commerciale, individuabile in quanto tale con riferimento sia a criteri soggettivi, sia a criteri oggettivi – la tipologia di rapporti giuridici che legano le parti, la loro qualificazione all'interno dell'ordinamento - a rendere possibile l'applicazione di un'imposta strutturata come l'iva.

In altri termini è chiaro fin da principio come la quantificazione dell'imponibile non potesse prescindere da un rimando al contenuto economico delle operazioni inteso come effetto, economico appunto, che discendesse da un rapporto giuridicamente apprezzabile per gli ordinamenti interni ed in quanto tale capace di produrre effetti vincolanti per le parti.

1.6. Qualificazione giuridica delle vicende in ragione delle operazioni imponibili

È proprio l'inserimento delle operazioni qualificate imponibili, cessioni di beni e prestazioni di servizi, all'interno di uno schema tradizionale e consolidato di diritto commerciale che spinge nell'attuazione alla tipizzazione secondo categorie già note e tese a disciplinare quegli stessi scambi che costituiscono l'oggetto dell'applicazione dell'imposta⁹⁴.

⁹³ Sotto questo aspetto si veda la ricostruzione comparata dei diversi ordinamenti operata in AA.VV. *L'iva imposta europea. Dalle direttive comunitarie alle concrete esperienze legislative*, atti del Convegno di studi tenutosi in Roma il 21, 22 e 23 giugno 1972, ed. Banco di Roma.

⁹⁴ Nonostante il fatto, peculiarmente rilevato da FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi*, cit., 426, per cui in sede di attuazione ha scelto di mantenere una formula generica per le cessioni di beni (in quanto tali già note all'ordinamento) e una formula più stringente per le cessioni di servizi (categoria che potremmo definire d'importazione). Per una ricognizione più recente delle due

La struttura originale così come prevista dalle direttive si affida alla circolazione di beni⁹⁵ o all'erogazione di servizi⁹⁶ che in via interpretativa vengono sempre più assunti per gli effetti giuridici, preferiti a quelli economici per la migliore garanzia di certezza che possono offrire e con essi anche dell'effettività dell'imposizione al consumo.

La sola definizione della circolazione, come anche l'individuazione atipica, poiché da principio non rispondente a categorie autonome di diritto europeo, di cessione di beni o prestazione di servizi, non è però sufficiente a consolidare l'attuazione in maniera coerente e rispettosa dei caratteri essenziali dell'imposta stessa.

L'indeterminatezza che conseguiva a questa mancanza di definizioni rischiava di incidere negativamente sull'applicazione dell'imposta sotto diversi punti di vista, non ultima proprio quella generalità che apparentemente usciva rafforzata dall'indeterminatezza dell'ambito oggettivo di applicazione⁹⁷. Il controllo sulla corretta implementazione e applicazione dell'imposta, infatti, non può prescindere dalla possibilità di verificare se si sia realizzata la traslazione che prosegue la catena diretta al consumo e si traduce nell'imposizione limitata a ciascuna fase produttiva

categorie di operazioni nel nostro ordinamento si legga PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003, 267.

⁹⁵ Le definizione che si stabilizza nella giurisprudenza della Corte, sempre in un momento successivo rispetto all'introduzione della VI direttiva, è quella che vuole che una cessione di beni configuri un'operazione imponibile solo quando "tra il fornitore e l'utente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, nel quale il compenso ricevuto dal fornitore costituisca il controvalore effettivo del bene ceduto all'utente". Così, ex multis, C-494/12, punto 32; C-93/10, punto 18; C-16/93, punto 14; C-165/11, punto 51 (presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il bene ceduto e il corrispettivo ricevuto); C-102/86, punto 12 (prima comparsa); C-53/09, punto 51;

⁹⁶ Appare quasi identica la nozione di prestazione di servizi, per cui la Corte afferma che la nozione di prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 2 punto 1 della sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto. Così C-102/86, punto 12 (nella prima apparizione della norma la Corte affronta indistintamente le due categorie di operazioni occupandosi dell'onerosità come requisito essenziale e offrendone una prima qualificazione, formula poi tralattivamente trasferita in quasi tutte le pronunce successive (tra cui, C-230/87, punto 11***))

⁹⁷ Si spiega così l'insistenza della giurisprudenza comunitaria sulla necessità di provvedere ad un'interpretazione delle operazioni d'accordo con la loro "natura oggettiva" in modo tale da garantire un'applicazione dell'imposta quanto più ampia possibile. Al riguardo: C-233/03, punto 47 (con commento di PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rassegna tributaria* 2006, 1040; LASK, *Banks, Universities and Hospitals: the Limits to Tax Avoidance*, in *The EC Tax Journal* 2006 Vol.8, 41); C-4/94, punto 24; C-494/12, punto 21.

per ciascuna fase produttiva. Una simile verifica dipende a sua volta dalla possibilità di valutare oggettivamente le operazioni, e questa verifica si traduce, nel tempo, nella possibilità di considerare come imponibili solo le operazioni che corrispondono alla realizzazione degli effetti giuridici dell'accordo per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio a titolo oneroso. Solo la qualificazione in termini di effetti giuridici consente di ottenere quella certezza che è necessaria per poter procedere alla qualificazione dell'operazione come imponibile prima e, in seconda battuta, alla corretta determinazione della base imponibile.

Siffatto rapporto tra la possibilità di qualificare in termini giuridici il rapporto e gli effetti economici prodotti non nasce come un patrimonio proprio dell'elaborazione comunitaria, proprio in ragione della rimessione agli Stati delle scelte qualificanti il modello d'imposta. Tuttavia l'ancoraggio ad un modello giuridico, con la scelta di considerare rilevanti solo quegli effetti economici riconducibili al contratto tipizzato o tipizzabile e in quanto tale utilizzato per individuare la fattispecie imponibile vale come miglior garanzia della certezza ai fini europei. Si tutelano così, al contempo, la corretta qualificazione delle operazioni all'interno della circolazione di beni e servizi giuridicamente qualificata e l'adeguata e uniforme applicazione delle regole, anche europee per la quantificazione dell'imponibile⁹⁸.

La scelta di attuazione e giuridicizzazione degli Stati membri, dunque, anticipa e sostituisce la posizione che sarebbe poi stata assunta anche dagli interpreti europei in ragione delle disposizioni più stringenti contenute nella sesta direttiva.

Durante la prima tappa, infatti, era soprattutto interesse degli Stati, disciplinare dettagliatamente gli eventuali rapporti tra la patologia delle operazioni imponibili e la corretta applicazione dell'imposta⁹⁹. Questo però, almeno apparentemente, non influiva sulla corretta implementazione dell'imposta nuova o, che è lo stesso, del nuovo modello impositivo introdotto con le direttive.

⁹⁸ Ben prima che la Corte avocasse a se come "nozioni autonome di diritto europeo" tanto quella di controvalore quanto quella di operazione imponibile lo sforzo necessario degli Stati era quello di offrire un'interpretazione giuridicamente accettabile, prima di tutto nel sistema interno e poi anche in quello europeo, delle operazioni imponibili. Al riguardo si vedano ancora gli sforzi ricostruttivi contenuti ne *L'iva imposta europea*.

⁹⁹ L'esito potrà essere mutato con riguardo alla classificazione di una specifica operazione nell'una o nell'altra categoria di cessione di beni o prestazione di servizi, ma in ogni caso la giuridicità del vincolo si preserva, a monte, quale discriminante all'imponibilità.

La valorizzazione della giuridicizzazione era però in questa fase esclusivamente interna, di talché non era possibile rilevare contrasti con l'ordinamento comunitario che fossero determinati dalla difforme qualificazione delle fattispecie impositive né, in progressione, delle patologie del rapporto che avessero dovuto incidere sull'operazione e sull'imposizione nella già ricordata ottica di una coerenza esclusivamente interna.

L'irrilevanza del trattamento ai fini iva delle patologie dell'operazione in ordine alla corretta attuazione dei modelli nazionali, se è vera dal punto di vista formale, al contempo offre un esempio plastico dei limiti che si è trovato a fronteggiare l'ordinamento europeo nell'esigenza di ridurre quanto più possibile ad unità le nuove imposte ispirate all'imposta nuova.

In altri termini, il rapporto tra le vicende giuridiche dell'operazione e i criteri per la determinazione dell'imposta attiene allo spazio di autonomia del legislatore nazionale. Ad essi è rimessa la scelta di individuare gli elementi costitutivi del profilo oggettivo del rapporto tributario in modo coerente col proprio sistema nazionale. Per questo, implicitamente, la possibilità di prevedere o meno una riduzione dell'imponibile quale conseguenza delle vicende sopravvenute dell'operazione, viene integralmente rimessa agli Stati. Questi ultimi potranno declinarla in modo più o meno rigoroso in conseguenza dell'inquadramento giuridico che è stato assunto dagli Stati in sede di attuazione.

L'unico limite universalmente riconosciuto è quello per cui l'iva s'impone non solo come uno dei modelli possibili d'imposizione sul consumo¹⁰⁰ ma come il modello

¹⁰⁰Il contenuto del Neumark report prevedeva, sulla base dell'analisi dello stato dell'arte nei sei paesi allora membri della comunità economica europea, due possibili modelli legislativi a cui conformare la creazione dell'imposta armonizzata. Le due ipotesi considerate, infatti, erano quelle di un'imposta sugli scambi applicata solo alla fase della produzione e un'imposta sugli scambi con pagamento frazionato, sul modello di quell'imposta sul valore aggiunto che, tra tutti i paesi della Comunità, solo la Francia conosceva. In tutti i casi, la conclusione raggiunta dal legislatore comunitario fu che si dovesse considerare preferibile il modello di applicazione dell'imposta frazionata rispetto al modello a cascata, pur applicato nella maggior parte dei paesi membri, che sarebbero quindi stati chiamati a rinunciare al modello impositivo noto per introdurre quello, estraneo alla loro tradizione del prelievo frazionato in tutte le fasi del processo produttivo.

preferibile per la realizzazione di quegli obiettivi economici tutelati nel trattato. Si afferma fin da principio la necessità di considerare la nuova imposta soprattutto come un'imposta generalizzata, applicabile cioè a tutti gli scambi commerciali, in ogni fase di produzione e distribuzione, fino all'immissione in consumo.

1.7. Disciplina nazionale delle vicende giuridiche in coerenza con i caratteri del modello impositivo armonizzato

L'evoluzione della legislazione europea per l'imposta sul valore aggiunto segue, come si è ricordato, delle tappe che si susseguono in un ordine individuato fin dal primo momento¹⁰¹. L'obiettivo è chiaro da principio, mentre solo le scelte strategiche di volta in volta applicabili sono state influenzate dalle più diverse variabili economiche, politiche e – a tratti, grazie all'intervento interpretativo della Corte, anche giuridiche. L'evoluzione tra i diversi modelli di armonizzazione si esprime anche, sempre per il tramite fondamentale dell'interpretazione giurisprudenziale, nell'evoluzione della lettura dei caratteri essenziali dell'imposta, originariamente declinati solo in termini negativi.

Soprattutto si valorizzano la proporzionalità e la neutralità in ciascuna fase dell'applicazione dell'imposta, garantite attraverso lo strumento, essenziale, della detrazione in ragione del prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni ceduti¹⁰². L'evidenziazione di questi caratteri assume, nell'elaborazione della

¹⁰¹ Si veda ancora, con lungimiranza, il *Brussels Report on the Genral Common Market* (sempre *unofficially referred to as the Spaak Report*) che a pagina 15 evidenzia la necessità di provvedere per tappe all'armonizzazione; inoltre, superata la data ultima per l'implementazione dell'iva negli ordinamenti nazionali, e dato alla Commissione il tempo per una valutazione del livello di applicazione e delle difficoltà che ne derivavano era giunto il momento per procedere alla seconda fase dell'armonizzazione. Sul punto si legga BURGIO, *La politica fiscale*, in PENNACCHINI – MONACO – FERRARI – BRAVO – PUGLIESI, *Manuale di diritto comunitario*, Torino, 1984, 519; SACCHETTO, *Le imposte indirette*, in SACCHETTO – CASERTANO, *Tributi in* CHITI – GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, II, Milano, 1997, 1346.

¹⁰² Il meccanismo è banalmente matematico: a fronte di un bene ceduto per 100, con iva semplificata per ragioni esplicative al 20%, la somma per cui corre l'obbligo di effettuare la rivalsa è di 20. Quando, per la produzione del bene siano state effettuate spese in materie prime per 50, la somma per cui si è maturato il diritto di detrazione sarà di 10. Ora, se il valore aggiunto è il maggior valore prodotto in ciascun passaggio, espresso come differenza tra il costo iniziale di acquisto e il prezzo di rivendita al netto delle altre spese, nel nostro esempio il valore aggiunto è 50. Applicando l'imposta in modo proporzionale al solo valore aggiunto il risultato sarà di 10, che è però esattamente la somma da liquidare ottenuta attraverso l'applicazione del meccanismo di rivalsa e detrazione. È così, quindi, che il meccanismo applicativo dell'imposta tutela la proporzionalità, non solo la neutralità.

teoria dell'imposta, non solo carattere costitutivo ma altresì di principio ermeneutico. Si afferma l'idea che detti caratteri non siano (solo) qualificabili come il limite esterno che vincola il legislatore per evitare la duplicazione dell'imposta. Anzi si affermano anche come criteri con cui indagare della compatibilità delle scelte attuative. Saranno così incompatibili con l'ordinamento tutte quelle disposizioni nazionali che, nella disciplina delle condizioni di esercizio di rivalsa e detrazione o nelle procedure con cui porre in essere l'applicazione dell'imposta ledano questi principi fondamentali¹⁰³. Inoltre, proprio grazie alla portata dell'interpretazione delle disposizioni di attuazione per il tramite di caratteri assunti a criteri ermeneutici, è possibile un'ulteriore scrutinio non solo riferito alla fase statica, bensì anche a quella dinamica dell'applicazione dell'imposta, con una particolare valorizzazione delle esigenze delle variazioni.

Un processo analogo interessa anche l'affermazione del carattere della generalità, che si presenta come espressione del più ampio principio per cui tutte le operazioni che presentino le caratteristiche proprie dell'operazione imponibile, a loro volta individuate dall'essenziale funzione ermeneutica del diritto vivente, devono essere effettivamente assoggettate ad imposizione. La possibilità di applicare l'imposta sul valore aggiunto in modo generale a tutte le operazioni che abbiano ad oggetto una cessione di beni o una prestazione di servizi ha sempre avuto come corollario interpretativo quello stesso principio generale dell'irrilevanza delle scelte di qualificazione effettuate dal legislatore nazionale e volte a distinguere tra prestazioni di servizi e cessioni di beni o ad escludere aprioristicamente determinate operazioni dal novero dell'imponibilità. La generalità, dunque serve ad offrire il parametro della centralità del rapporto come elemento essenziale perché si realizzi l'operazione considerata rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto¹⁰⁴.

¹⁰³ La giurisprudenza è sconfinata, per cui ogni ricostruzione peccherebbe di incompiutezza. Si faccia allora riferimento, per quel che concerne il principio di neutralità al già ricordato contributo di MONDINI, *Il principio di neutralità*, cit., 269; D'ANGELO, *Integrazione europea*, cit., in particolare con riferimento al principio di effettività come meta principio interpretativo, 37; TERRA, *A guide to european VAT*, cit. 37, per la ricostruzione della proporzionalità dell'imposta quale principio dell'iva.

¹⁰⁴ Con un limite, sempre elaborato in via giurisprudenziale, quello dell'onerosità delle operazioni e, in senso più lato, della natura di attività economica delle operazioni svolte, come chiarisce C-77/01, punto 47 (con commenti di RAGGI, *Regime iva delle operazioni interne fra consorziati e consorzio: la soluzione della Corte di giustizia* in *Diritto e pratica tributaria*, 2004 II, 1546; C-

Questa caratteristica, che pure può sembrare immanente in un sistema d'imposta volto a colpire la produzione di maggior valore nel corso della catena produttiva e distributiva, non viene in realtà espressamente richiamato dalla direttiva ma è principalmente frutto di elaborazione giurisprudenziale.

La caratteristica della generalità, che pure conduce all'esigenza di analizzare aspetti che non debbono essere direttamente oggetto della presente analisi, è ritraibile, secondo l'interpretazione del diritto vivente, proprio dalla scelta legislativa in ordine alle operazioni cosiddette imponibili. In particolare il legislatore individua come operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto le cessioni di beni, descritte come il trasferimento del diritto di godere del bene come proprietario¹⁰⁵, e la prestazione dei servizi, individuata invece in via residuale, per cui sono prestazioni di servizi tutte le operazioni non espressamente qualificabili come cessioni di beni¹⁰⁶. L'unico limite alla qualificabilità di un'operazione come imponibile non è quindi quello dell'oggetto della realizzazione dell'operazione¹⁰⁷, se non per sottrazione, si pensi alle esenzioni¹⁰⁸. Il limite all'imponibilità, allora, diviene quello – diverso – della giuridicità del vincolo sotteso alla realizzazione dell'operazione, di cui quindi l'operazione medesima, meglio, la cessione di beni o la prestazione di servizi, rappresentano uno degli effetti giuridicamente determinati.

306/94, punto 15; *TOURNÈS, Classification des produits financiers au regard de la TVA* in *Revue de jurisprudence fiscale* 2004, 511) C-186/89, punto 17.

¹⁰⁵ Per la definizione di cessione di beni nella sesta direttiva, art. 8 (oggi art. 14 della direttiva 2006/112/CE), mentre per quel che concerne l'intervento giurisprudenziale l'attenzione va in particolare alla corretta interpretazione della nozione di "come proprietario", al cui riguardo, tra le pronunce della CGE, rilevano

¹⁰⁶ Anche nella giurisprudenza della Corte il problema non è mai quello d'individuare un'operazione specificamente come prestazione di servizi, quanto piuttosto di considerare se sia possibile o meno qualificare detta operazione come cessione di beni. Una volta esclusa questa possibilità è pacifico che l'operazione sia qualificabile come imponibile non potrà che rientrare nella categoria residuale della prestazione di servizi. Sulla prevalenza della cessione del bene o dell'attività di trasformazione, dunque prestazione di servizi, si veda comunque C-55/14; C-606/12 e C-607/12.

¹⁰⁷ Coi limiti noti della legittimità dell'oggetto della prestazione, da sempre considerato come uno dei limiti all'applicazione dell'imposta. Si veda al riguardo la CGE in *Siberie Cofee-Shop*, per la distinzione tra mercato lecito e illecito

¹⁰⁸ Per un'analisi della categoria delle operazioni esenti di nuovo quale nozione autonoma di diritto dell'Unione Europea si veda *MONTANARI, Le operazioni esenti*, cit. con riferimento alla nozione di "locazione", 244; di "operazioni relative ai servizi finanziari", 309 e in particolare 311; e da ultimo con riferimento alle obbligazioni finanziarie, 348.

Ancora, l'operazione potrà essere considerata imponibile (in quanto assoggettabile all'imposta sul valore aggiunto) tutte le volte in cui alla cessione di beni e alla prestazione di servizi corrisponda la produzione di un maggior valore, che viene ad essere rappresentato proprio dal controvalore¹⁰⁹, dovuto come effetto giuridico in ragione dello stesso rapporto che dispone l'obbligo di realizzare la prestazione considerata. È questo il quadro interpretativo e applicativo in cui deve poter essere declinata la nozione di controvalore come contenuta nella seconda direttiva e, sotto questo aspetto, liberamente interpretabile dalle parti al momento dell'attuazione.

In questo senso l'imposta sarà proporzionale appunto perché andrà a colpire il maggior valore inteso come controvalore, che nell'interpretazione diviene prezzo, riconducibile alla singola operazione secondo un modello ripetibile esattamente identico per ogni operazione compiuta dal soggetto passivo.

Ciò avvenne con particolare attenzione in relazione ai principi di generalità dell'applicazione dell'imposta e di neutralità della stessa. Principi essenziali ai fini della corretta implementazione e attuazione dell'imposta sul valore aggiunto, poiché espressamente volti a garantire l'effetto per il mercato, che è sempre la ragione principale che ha spinto il legislatore comunitario all'introduzione di un'imposta armonizzata sul valore aggiunto. In altri termini, come si è detto, se è vero che un'imposta che sia neutrale, applicata in maniera generalizzata e proporzionale al consumo dovrà essere considerata confliggente con l'imposta sul valore aggiunto introdotta negli ordinamenti in attuazione della prima e seconda direttiva è pur vero che una disciplina nazionale di attuazione che non rispetti questi requisiti essenziali non potrà essere considerata compatibile con il modello d'imposta previsto dalla direttiva medesima.

Questo potenziale conflitto tra la piena libertà riconosciuta agli Stati in corrispondenza di un'armonizzazione basata su un modello d'imposta a cui non corrispondono delle regole più generali, capaci di descrivere un autonomo modello impositivo e l'esigenza di vedere rispettati alcuni dei principi essenziali che

¹⁰⁹ Di nuovo una nozione autonoma del diritto dell'Unione Europea, poiché come vuole la pacifica interpretazione della Corte di Giustizia *il termine «controvalore» fa parte di una disposizione di diritto dell'Unione che non rinvia al diritto degli Stati membri per la determinazione del proprio significato e contenuto*. Così C-310/11, punto 22 e C-154/80, punti 9 e 13)

caratterizzano l'imposta medesima, è ben rappresentato nella disciplina delle variazioni.

Il primo limite, necessariamente, riguarda proprio la natura di tale disposizione. È evidente, infatti, che un modello solo procedimentale non manifesta alcuna preoccupazione di garantire una coerenza nella determinazione della base imponibile che mantenga ancorata quest'ultima al controvalore effettivamente dovuto in ragione dell'operazione di volta in volta considerata.

Il secondo, necessariamente, l'individuazione delle ipotesi di applicazione. Certo, si può affermare che anche la disciplina delle variazioni debba essere sottoposta ad un vaglio di compatibilità con la direttiva che riguardi anche il rispetto dei principi generali applicabili all'imposta.

Tuttavia, questa non era la posizione accolta, né prefigurabile, al momento della introduzione della seconda direttiva. È bene ricordare, per poter ricostruire in maniera coerente la prospettiva storico-sistematica all'interno della quale si sono sviluppate anche le vicende relative alle variazioni dell'imposta, che essa si inserisce nel percorso evolutivo dell'ordinamento europeo e comunitario. In particolare l'evoluzione della disciplina dell'intera imposta sul valore aggiunto – dunque per il rapporto di genere a specie della materia delle variazioni – subisce l'influenza dell'evoluzione dell'ordinamento e degli ordinamenti.

Con tale combinazione di previsione e d'interpretazione le vicende giuridiche che riguardano circolazione di beni ed erogazioni e di conseguenza anche l'imponibile e l'imposta o solo l'altro elemento strutturale oltre al presupposto rappresentato dalla base imponibile vincolano gli stati membri nella disciplina della base imponibile e altri aspetti applicativi che non erano presenti nel solo modello impositivo.

1.8. I limiti dell'armonizzazione del solo modello impositivo per la disciplina delle vicende giuridiche dei rapporti

Nel passaggio da un modello di armonizzazione indiretta a quello più incisivo di armonizzazione diretta¹¹⁰ cambia anche il livello di dettaglio con cui vengono descritti

¹¹⁰ Sul passaggio dalle prime direttive alla sesta si leggano AUJEAN, *Le système de la TVA et le marché unique européen*, in *Reflets et perspectives de la vie économique*, 2012/2 (Tomo XLIX), 91; ID., *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in *EC Tax Review*, 2012/3, 134; GUIEU, *EC:*

gli elementi costitutivi dell'imposta. I due momenti sono chiaramente collegati, nell'evoluzione come nell'interpretazione. La prima fase era necessaria per poter uniformare la condizione di partenza nei diversi paesi membri, solo in questo modo l'introduzione di una disciplina dettagliata avrebbe potuto condurre ad un risultato apprezzabile e non a una moltiplicazione caotica dei dubbi in ordine alle fattispecie applicabili e all'ampiezza dell'attuazione. Di più, questo passaggio offre una chiave di lettura delle differenti competenze e della possibilità di realizzare un sistema integrato e uniformemente diretto alla realizzazione del medesimo obiettivo di creazione di un mercato comune. Si supera, con l'attività d'interpretazione della Corte successiva all'introduzione della sesta direttiva, la mancanza di categorie comuni al diritto dell'Unione Europea in ordine alla qualificazione delle categorie negoziali e più generalmente riconducibili alla regolazione giuridica della circolazione di beni e servizi.

I due passaggi, declinati in armonizzazione diretta e indiretta, sono poi tesi a questo risultato: introdurre in tutti gli Stati una legislazione che individui, in coerenza con l'ordinamento interno, quale sia il presupposto per l'applicazione dell'iva – eminentemente sotto il profilo soggettivo e oggettivo.

Una volta raggiunto questo primo risultato, per cui in tutti e sei gli Stati membri esisteva una soggettività passiva legata all'attività economica, una nozione di cessione di beni e di prestazione di servizi tesa a garantire la maggiore generalità possibile e un metodo di applicazione dell'imposta fondata sul duplice meccanismo di rivalsa e detrazione è stato possibile procedere all'armonizzazione diretta.

In questa seconda fase non è più sufficiente che ci sia una disciplina del presupposto comune a tutti gli Stati, diviene necessario piuttosto che in tutti gli Stati membri – e in tutti gli Stati che diventeranno membri in un momento successivo – si possa verificare l'applicazione del medesimo presupposto.

L'armonizzazione diretta non comporta solo un sistema uniforme d'individuazione delle aliquote¹¹¹ e, soprattutto, delle esenzioni¹¹², che pure vengono disciplinate

Sixth Council Directive on VAT (Uniform Basis of Assessment), in Intertax 1977/7, 245; REUGEBRINK, *The sixth directive for the harmonization of Value Added Tax*, in Common Market Law Review, 1978, 309; DE LA FERIA, *The EU VAT System* cit., 53.

¹¹¹ Dir. 77/388/CEE, Capo IX – Aliquota

direttamente dalla direttiva, ma anche la possibilità d'incidere più direttamente nell'interpretazione e definizione degli elementi costitutivi dell'imposta.

A presidio di quest'obiettivo inizia a intervenire la giurisprudenza, con strumenti d'interpretazione più ficcanti dati dal livello di dettaglio indefinitamente superiore della sesta direttiva¹¹³. Sotto il profilo del presupposto oggettivo le tipologie di interventi sono duplici: da un lato l'opera interpretativa è tesa alla definizione "autentica" delle categorie di operazioni esenti, così da garantire l'introduzione di una categoria interpretativa ai fini iva identica in tutti i paesi membri. Dall'altro lato, invece, si procede col giudizio di compatibilità delle preesistenti norme di attuazione, in particolare in ordine ai caratteri che deve assumere uno scambio a contenuto oneroso per poter essere qualificato come operazione imponibile¹¹⁴. In questo caso non si afferma una nozione autonoma, obbligando per l'effetto alla sua introduzione in via interpretativa nell'ordinamento, ma si specificano di volta in volta limiti e caratteri delle categorie europee al fine di consentire la migliore interpretazione ed, eventualmente, l'adeguamento, nel diritto interno.

In questo dialogo, però, permane sempre il limite mai superato della competenza riconosciuta al giudice nazionale in ordine all'interpretazione delle nozioni interne, pur nel rispetto delle indicazioni rese dalla Corte¹¹⁵ quando si sia espressa nell'interpretazione delle fattispecie europee¹¹⁶.

¹¹² Dir. 77/388/CEE, Capo X – Esenzioni; per una ricognizione delle tipologie di esenzioni nel disegno della direttiva di nuovo MONTANARI, *Le operazioni esenti* cit., 25.

¹¹³ La sesta direttiva rappresenta un orizzonte nuovo, dal punto di vista della Corte di Giustizia. Per questa ragione è proprio a partire dalla fine degli anni '70 che ogni pronuncia, anche se ancora volta all'interpretazione di norme a cui si doveva applicare la disciplina previgente, assume consapevolezza del suo ruolo e inizia ad incidere significativamente sulle scelte di attuazione.

¹¹⁴ Deve qui intendersi tutto il filone, già ricordato, relativo alla necessità di un vincolo giuridico per poter considerare uno scambio "operazione imponibile".

¹¹⁵ È in questo contesto che nasce l'idea di un'interpretazione delle operazioni imponibili che si fondi sulla natura oggettiva delle operazioni (C-108/99, punto 33; C-4/94, punto 24; C-494/12, punto 21; C-223/03, punto 47), per cui per valutare se una determinata convenzione sia suscettibile in una definizione (cessione di beni o prestazione di servizi) è necessario prendere in considerazione tutte le caratteristiche dell'operazione, nonché le circostanze in cui essa si svolge. Al riguardo assume ruolo dirimente la "natura oggettiva" dell'operazione (C-270/09 punto 46; C-55/14, punto 21; C-108/99, punto 33; C-305/01, punto 64; C-320/88, punto 8). In realtà, nella distinzione tra cessioni di beni e prestazioni di servizi la Corte tenderebbe a voler replicare lo stesso schema interpretativo già applicato alle operazioni esenti, con un'ulteriore forzatura in ordine all'incisività dell'armonizzazione. Tuttavia questo aspetto è logicamente successivo all'individuazione dei caratteri dell'operazione imponibile, intesi come requisiti che la "convenzione" deve avere per

Dopo la sesta direttiva, dunque, ci si evolve verso un sistema in cui la possibilità di realizzare l'armonizzazione dipende soprattutto dal rispetto della corretta interpretazione delle categorie di diritto europeo, in specie quelle contenute nelle direttive. In questa seconda fase, dunque, è preminente il ruolo svolto dall'interpretazione e dal suo attore principale, la Corte di Giustizia¹¹⁷. Questo è vero anche e soprattutto con riferimento ai criteri di determinazione della base imponibile, rispetto a cui il mutamento dalla prima fase di armonizzazione indiretta a quella diretta della sesta direttiva non è solo terminologico, ma anche e soprattutto sostanziale. Come si è poi detto l'evoluzione, oltre all'evidente incidenza sulla fase fisiologica della nascita dell'operazione, conduce all'introduzione di una specifica disciplina delle variazioni di stampo comunitario¹¹⁸, che – come si è detto – è coerente col nuovo modello, mentre non avrebbe potuto essere concepita nella prima fase, esattamente come era impossibile armonizzare aliquote ed esenzioni.

L'avvento della sesta direttiva vale così a disciplinare il contenuto della direttiva secondo uno schema che distingue le fattispecie in due grandi blocchi, proprio in ragione della presenza o meno di un rapporto e di un vincolo della modifica con gli effetti giuridici prodotti dall'operazione¹¹⁹.

poter essere assoggettata al prelievo e che riguardano piuttosto l'aspetto uniforme della giuridicità del vincolo.

¹¹⁶ Per una ricostruzione organica dei problemi dell'interpretazione si vedano D'ANGELO, MASTROIACOVO; RUSSO

¹¹⁷ Più diffusamente, sul problema delle peculiari caratteristiche dell'interpretazione della CGE si vedano: BARASSI, *L'interpretazione del diritto europeo*, in SACCHETTO (a cura di) *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, Torino; GALLO, *Ordinamento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali tributari*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, 1142; KUTSCHER, *Alcune tesi sui metodi di interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista di un giudice*, in *Riv. Dir. Eur.*, 1976, 283; MARTINICO, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia come forme di produzione normativa*, in *Giur. Cost.*, 2004, 253; MONACO, *I principi di interpretazione seguiti dalla Corte di giustizia delle comunità europee* in ID., *Scritti di diritto europeo*, Milano, 1972; PISTORIO, *Interpretazione e giudici. Il caso dell'interpretazione conforme al diritto dell'Unione Europea*, Napoli, 2012.

¹¹⁸ Il riferimento, ora e fino alla modifica intervenuta con la direttiva rifusioni del 2006 è all'art. 11 parte C, numero 1 che recita: *In caso di annullamento , recesso , risoluzione , non pagamento totale o parziale o di riduzione di prezzo dopo che l ' operazione è stata effettuata , la base imponibile viene debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri. Tuttavia , in caso di non pagamento totale o parziale , gli Stati membri possono derogare a questa norma .*

¹¹⁹ Già le prime pronunce sono molto chiare in questo senso, quando affermano che la corretta interpretazione dell'art. 11 parte C debba essere nel senso che la disposizione si riferisce all'*ipotesi normale di rapporti contrattuali, instaurati direttamente tra due parti contraenti, che subiscono*

Si afferma così la distinzione tra le variazioni che si sostanziano in una modifica definitiva del corrispettivo in ragione di una vicenda che riguardi in via diretta il corrispettivo o più generalmente la validità dell'accordo, cui si contrappongono le modifiche dell'imposta determinate da un mero mancato pagamento, che non corrisponde ad una vicenda giuridicamente apprezzabile e che, in quanto tale, non ha un'autonoma giustificazione nelle vicende giuridiche del rapporto¹²⁰.

Questa distinzione non è espressa direttamente in questi termini, anzi ancora una volta l'opzione linguistica è suscettibile di diverse interpretazioni e presenta i limiti che le derivano, di nuovo, dalla mancanza di categorie autonome cui fare riferimento¹²¹.

Richiamare le nozioni di annullamento, rescissione, risoluzione, infatti, non comporta un'automatica corrispondenza con alcuna nozione propria dell'ordinamento comunitario. Allo stesso tempo, formule come quelle della riduzione del prezzo o del mancato pagamento rimettono nuovamente ampia libertà di attuazione agli Stati membri.

Ciò che emerge con maggiore evidenza è però la scelta di un preciso campo semantico, quello della contrattualistica e più in particolare delle patologie del contratto, per definire le ipotesi in cui gli Stati sono chiamati ad introdurre una specifica procedura che consenta di adeguare l'imponibile e l'imposta alle sopravvenute vicende dell'operazione. Siffatta scelta esprime come nella sesta

una modifica successiva. Tuttavia essa costituisce l'espressione del principio sopra sottolineato della neutralità della posizione dei soggetti passivi. Di conseguenza, da questa disposizione risulta che, per assicurare il rispetto del principio di neutralità, occorre, all'atto del calcolo della base imponibile dell'IVA, tener conto del caso di un soggetto passivo che, non essendo contrattualmente legato al consumatore finale, ma essendo il primo anello di una catena di operazioni che arriva fino a quest'ultimo, gli concede, per il tramite dei dettaglianti, uno sconto o gli rimborsa direttamente il valore dei buoni. Se fosse diversamente, l'amministrazione fiscale riceverebbe a titolo dell'IVA un importo superiore a quello effettivamente pagato dal consumatore finale, e ciò a carico del soggetto passivo. Pronuncia C-317/94, Elida Gibbs, con note già richiamate di PAGAN e SCHOLTEN, vd. nota 83.

¹²⁰ Sotto questo aspetto la posizione della Corte di Giustizia non è mai cambiata negli anni, in questo senso sono coerenti tutte le pronunce successive: C-330/95, punto 16; C-588/10, punto 26; C-337/13, punto 25; C-589/12; C-209/14, punti 34 e 35.

¹²¹ Tipicamente le vicende che riguardano il venir meno degli effetti devono la loro disciplina al diritto civile, che non conosce categorie unitarie nel diritto europeo. Dunque annullamento, risoluzione e rescissione non sono nulla se non debitamente assistite dall'attuazione. Ecco lo spazio di autonomia riconosciuto agli Stati di cui alle sentenze richiamate.

direttiva intervenga una forte valorizzazione, anche sul piano linguistico, della qualificazione giuridica dei rapporti. Le variazioni, in particolare, rappresentano il momento in cui, con più evidenza, le vicende dell'imposta sono influenzate in via diretta da quelle dell'operazione e, in particolare, dall'applicazione delle regole civilistiche interne tese a disciplinare i rapporti giuridici tra le parti e la loro capacità di produrre effetti giuridicamente apprezzabili.

Quest'evoluzione mantiene tuttavia il limite della disciplina di dettaglio rimessa agli stati¹²². Proprio perché la patologia dei rapporti contrattuali o, generalmente, obbligatori, è rimessa ai singoli Stati e alla coerente applicazione della disciplina interna di diritto civile e commerciale quella della direttiva non può che essere interpretata come una disposizione d'indirizzo, in un primo momento. Una valorizzazione dei rapporti giuridici, l'indicazione della loro necessaria ripercussione sulle vicende dell'imposta ma al contempo anche una rimessione al legislatore competente per l'individuazione delle fattispecie non come generica categoria di patologia del rapporto che può incidere sulla produzione degli effetti che realizzano il fatto generatore, ma come puntuale disciplina di settore.

¹²² Spiega bene la Corte che agli Stati viene concesso *un certo margine discrezionale allorché essi fissano le misure che consentono di stabilire l'importo della riduzione*. C-337/13, punto 33

Capitolo II

L'armonizzazione dell'imposta, dei suoi elementi costitutivi e delle relative vicende giuridiche

2.1. Armonizzazione dell'imposta con la sesta direttiva e vicende giuridiche della base imponibile armonizzata

L'introduzione di una disciplina autonoma delle variazioni e la valorizzazione in essa dell'elemento giuridico rende evidente come la sesta direttiva rappresenti un evidente cambio di passo nel processo per tappe rappresentato dall'introduzione dell'iva.

La prima vera introduzione di una disciplina armonizzata delle variazioni corrisponde all'introduzione della VI direttiva. Questo passaggio segna un momento fondamentale per l'evoluzione della disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, poiché il legislatore comunitario sancisce il passaggio da mero un modello impositivo all'introduzione di una vera e propria imposta comune¹²³, le cui modalità di applicazione debbono essere rispettate da tutti gli Stati membri allo scopo di garantire la piena coesione interna dell'ordinamento¹²⁴.

In altri termini, l'imposta sul valore aggiunto non rappresenta più solo una scelta di autodeterminazione degli Stati appartenenti alla comunità europea che decidono e creano un modello impositivo da condividere e realizzare per il tramite delle scelte legislative nazionali¹²⁵.

¹²³ Al momento dell'introduzione della sesta direttiva, invece, la prospettiva del legislatore è profondamente mutata, con l'opzione per un modello di armonizzazione più forte e vincolante. Questo cambiamento si giustifica anche in ragione della previsione dell'ingresso di nuovi paesi membri all'interno della comunità economica europea, per i quali l'implementazione dell'iva rappresentava una condizione di ammissibilità. Anche nell'implementazione dell'imposta, quindi, si passa dalla prospettiva di un percorso condiviso, destinato alla graduale realizzazione delle condizioni fiscali necessarie alla creazione di un mercato comune, a quella, completamente diversa, di nuovi standard di riferimento per quanti avessero voluto accedere a quello stesso mercato unico

¹²⁴ La realizzazione di questo obiettivo, come chiarisce il titolo stesso della VI direttiva, avviene mediante l'armonizzazione della base imponibile. L'armonizzazione della base imponibile ha comportato, come effetto necessario e sistematicamente inevitabile, l'introduzione di una disciplina comune sulle modifiche dell'imponibile, in particolare per quel che concerne le eventuali riduzioni.

¹²⁵ Al contrario, con la sesta direttiva si cristallizza la disciplina dell'iva come *aquis communautaire*, con ciò individuando le caratteristiche dell'iva come imposta comune, a cui tutti gli Stati membri – presenti e futuri – debbono uniformarsi come condizione di permanenza all'interno dell'Unione. Sul principio dell'*aquis communautaire* applicato alla disciplina dell'imposta sul valore aggiunto si

Gli anni della sesta direttiva, inoltre, preludono al primo, significativo, ampliamento del territorio dell'Unione europea¹²⁶. In particolare, con l'avvento nel sistema comune di paesi di common law, che vale a dire del Regno Unito, muta la natura dell'Europa stessa. Quella che, fino a quel momento, poteva essere comunque qualificata come una matrice giuridica comune, nel solco di una stessa tradizione ispirata alla primazia delle fonti legali, anche nella regolazione dei rapporti tra i privati viene meno. Con essa viene meno l'idea, la cui fallacia era comunque emersa nel corso degli anni trascorsi dalle prime direttive, che voleva gli Stati membri capaci di tendere naturalmente ad un risultato di maggiore omogeneità degli ordinamenti solo grazie all'ispirazione del modello comune.

L'allargamento e di conseguenza il cambio di prospettiva in un'Europa privata della sicurezza derivante dall'identificazione di modelli giuridici omogenei a favore di un'Europa che il mercato voleva più ampia ed eterogenea chiede il superamento, sul punto di un modello di armonizzazione forte.

È la capacità espressa dalla giurisprudenza di individuare prima i principi e vivificarne poi, attraverso l'interpretazione orientata, l'ambito di applicabilità a rendere possibile la continua evoluzione di rapporti dei sistemi tributari con l'ordinamento europeo¹²⁷. In particolare per quel che concerne l'imposta sul valore aggiunto, che appartiene al novero delle imposte indirette per cui è stata prevista – come si è già detto – una competenza comunitaria fin dal Trattato di Roma, i principi svolgono la duplice funzione d'ispirare e orientare l'integrazione economica. Anzi sotto questo aspetto le vicende che hanno vista coinvolta l'imposta sul valore

vedano SIMON, *Commentaire à l'article 237* in COSTANTINESCO – JACQUÈ – KOVAR – SIMON (a cura di), *Traité instituant la Cee – Commentaire article par article*, Parigi, 1991, 556; PESCATORE, *Aspects Judiciaires de l'aquis communautaire*, in *Revue Trimestrelle de Droit Européen*, 1981, 671; CURTI – GALDINO, *Aquis communautaire*, in *Il Diritto dell'Unione Europea*, 1996, 643; CORTESE PINTO, *Le raccomandazioni nel diritto della Cee*, in *Rivista di diritto europeo*, 1989, n. 3-4, 3; LEANZA, *L'ampliamento delle comunità europee nei suoi aspetti giuridici*, in *Tavole rotonde di diritto comunitario*, Milano, I, 1980, 119

¹²⁶ Il processo, avviatosi nel con delibera del 24 maggio 1972, con cui il Consiglio delle Comunità europee approva l'adesione di Regno Unito, Danimarca e Irlanda, che firmano il trattato di adesione il 22 gennaio 1972, prosegue poi con la Grecia (delibera del 24 maggio 1979, firma il trattato di adesione il 28 maggio 1979 ad Atene), con Spagna e Portogallo (delibera del 24 maggio 1985, con firma del trattato di adesione il 28 maggio dello stesso anno rispettivamente a Madrid e Lisbona), e via via fino all'attuale assetto della cosiddetta Europa a 27.

¹²⁷ Sull'interpretazione per principi DI PIETRO, *Introduzione ai Principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, XV

aggiunto sono duplicemente esemplari, sia per quel che riguarda il ruolo della giurisprudenza sia nella rappresentazione della commistione tra integrazione economica e giuridica, per cui l'individuazione di modelli giuridici armonizzati quando non integrati si presenta quale necessaria garanzia del raggiungimento di quegli stessi obiettivi d'integrazione economica.

Difatti, salvo alcune ipotesi derogatorie e salva l'introduzione di specifici regimi speciali, l'impianto normativo della sesta direttiva non verrà più abbandonato dal legislatore comunitario, nemmeno con la rifusione del 2006. Al contrario, tutti gli interventi successivi sono tesi ad aggiungere sempre maggiore dettaglio al contenuto dispositivo della direttiva, riducendo così sempre di più lo spazio di manovra degli Stati membri.

Come è ovvio questo processo evolutivo di seconda armonizzazione¹²⁸ coinvolge anche il tema della base imponibile in senso stretto. Tra le previsioni più importanti e articolate, oltre che più dibattute e più volte interpretate dalla Corte di Giustizia negli anni a venire, è sicuramente l'art. 11 che disciplina direttamente le regole per la determinazione della base imponibile. Al contempo, questa articolata disciplina non si giustificerebbe se non fosse inserita in un sistema più ampio e teso ad offrire una disciplina organica e quanto più possibile autosufficiente dell'iva.

Con la sesta direttiva si superano le indeterminanze terminologiche che avevano invece caratterizzato la prima fase dell'armonizzazione per affermare che il parametro della valutazione per l'imposizione è quello del corrispettivo¹²⁹. Il problema della mancanza di una definizione unitaria, utile all'armonizzazione nel senso di un'univoca applicazione della nozione di corrispettivo, si ripete però anche in questa fase.

¹²⁸ Anche l'armonizzazione, come le colonizzazioni, conosce diverse fasi, in cui cambiano i metodi, le tecniche, i rapporti di potere tra le parti e, in una certa misura anche l'obiettivo. Se la giustificazione di fondo resta sempre quella dell'affermazione del mercato, è però vero che il mercato unico nasce come uno scopo degli Stati membri, per potenziare l'affermazione e il ruolo di ciascuno sul piano internazionale e diviene poi un sistema di autoaffermazione e tutela del nuovo ordinamento europeo che da emanazione degli Stati si è fatto sempre più soggetto autonomo, a volte oppositivo.

¹²⁹ Sul rapporto tra onerosità e imponibilità nel sistema dell'iva si legga MASPES, *Il valore nell'iva fra regole di quantificazione del corrispettivo e disposizioni nazionali e comunitarie: l'uso "anormale" del valore normale*, in FICARI – MASTROIACOVO (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità: profili tributari*, Torino, 2015, 485.

Tuttavia è in questo contesto che emerge con più forza il diverso ruolo della giurisprudenza comunitaria che, attraverso il suo ruolo esegetico, attribuisce alla nozione nuova di corrispettivo un contenuto giuridico precettivo del tutto nuovo. Proprio perché la necessità di armonizzare le regole tese alla determinazione della base imponibile è posta a fondamento stesso della sesta direttiva la funzione dell'interpretazione è particolarmente cogente e si spinge fino all'individuazione della nozione di corrispettivo come nozione autonoma di diritto dell'unione europea.

Se ne identificano così i caratteri essenziali o per meglio dire se ne evidenzia il carattere giuridico. Il corrispettivo, per il diritto vivente poi largamente recepito, deve presentare un nesso rilevante con l'accordo in forza del quale l'operazione viene realizzata¹³⁰. Di più, proprio facendo leva sul principio di effettività si afferma che il corrispettivo, per essere preso in considerazione ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, deve poter essere declinato quale diritto di credito per il pagamento di una somma dovuta al soggetto a titolo di remunerazione dell'operazioni¹³¹. È dunque proprio nell'interpretazione della Corte che la nozione di corrispettivo assume la sua fondamentale qualifica in termini di giuridicizzazione, preludio alla possibilità di declinare anche la disciplina delle fattispecie per la variazione nei termini di una modifica, o meno, dei rapporti di debito e credito.

In assenza di una specifica disciplina europea delle variazioni dell'iva, com'era fino all'introduzione della sesta direttiva, non sono non esisteva alcun limite tecnico-procedimentale in ordine alla possibilità di effettuare una variazione in diminuzione, allo stesso modo non era possibile ricostruire, nemmeno per via interpretativa, le ipotesi in cui avrebbe potuto essere valorizzata la differenza tra imponibile e imposta per come considerate al momento della realizzazione del fatto generatore dell'imposta e in altro momento successivo.

¹³⁰ *La nozione di prestazione di servizi/cessione di beni effettuata a titolo oneroso, ai sensi dell'art. 2 punto 1 della Sesta direttiva, presuppone l'esistenza di un nesso diretto fra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto. Ex multiis, poiché il requisito del nesso tra prestazione e corrispettivo è principio che non viene mai meno, C-230/87, punto 11 e C-102/86, punto 12.*

¹³¹ *È di nuovo l'intervento giurisprudenziale che vale a chiarire quale sia il rapporto tra corrispettivo pattuito e versamento dello stesso per cui la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Tale corrispettivo costituisce quindi il valore sogettivo, ossia realmente percepito in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi. Così C-285/95, punto 13; C-317/94, punto 27; C-40/09, punto 28; C-77/01, punto 90.*

In altri termini quella che è stata qualificata come un'irrilevanza della scelta di operare sull'imponibile o sull'imposta ai fini della realizzazione dell'obiettivo¹³² voluto di adeguamento dell'imposizione alla vicenda dell'operazione è tale se si parte dal presupposto della omogeneità delle fattispecie legittimanti tale intervento. Se è evidente che tutte le modifiche dell'imponibile determinano una modifica proporzionale dell'imposta applicabile all'operazione considerata, così non tutte le modifiche dell'imposta conseguono necessariamente ad una modifica dell'imponibile. Si pensi, in particolare, alle ipotesi di errore in ordine all'aliquota applicabile ovvero, che è l'altra ipotesi principale, alla possibilità di un errore sull'operazione, per cui sia stata considerata imponibile un'operazione esente o esclusa, con un conseguente obbligo sopravvenuto di rettificare l'imposta erroneamente addebitata o considerata. Non è il caso di sottolineare come, dal punto di vista sistematico, le due ipotesi – rettifica dell'imposta conseguente ad una variazione dell'imponibile o ad un errore nell'applicazione o quantificazione dell'imposta stessa - sono radicalmente diverse. Tuttavia, in entrambi i casi, il risultato della modifica, è quello d'incidere sull'imposta effettivamente liquidata (o da liquidare) in un periodo di esercizio successivo rispetto a quello per cui si intende realizzata l'operazione imponibile.

In assenza di una specifica indicazione da parte del legislatore comunitario, quindi, gli Stati ben avrebbero potuto, e in certi casi effettivamente hanno provveduto alla disciplina unitaria della modifica dell'imposta in caso di vicenda che attenga all'imponibile o, propriamente, alla corretta registrazione dell'imposta dovuta. Questa differenza, però, pur non incidendo in maniera diretta sulla corretta determinazione dell'imposta dovuta, poteva creare delle confusioni in punto d'interpretazione e corretta implementazione del sistema dell'imposta. Sia sotto il profilo della coerente individuazione delle fattispecie rilevanti, sia per quel che invece riguarda l'inquadramento sistematico della funzione delle variazioni. Qualora si acceda all'interpretazione della variazione come conseguenza immediata della vicenda esclusivamente dell'operazione è evidente che la variazione dovrà assumere una valenza sostanziale, come di corollario alla disciplina già presente nel singolo

¹³² Sulla indifferenza, quanto al risultato raggiunto tra l'implementazione per il tramite della detrazione imponibile da imponibile o imposta da imposta si legga il Neumark Report, 55 e le riflessioni al riguardo di BERLIRI, *In ordine alla proposta di una seconda direttiva*, cit., 700.

Stato membro riguardo le regole di determinazione della base imponibile. Al contrario, se la variazione viene intesa come strumento tecnico utile alla correzione dell'imposta liquidata in maniera non corretta, per cause riconducibili alle vicende dell'operazione o, indistintamente, ad errori nell'applicazione dell'imposta, all'interno del singolo sistema nazionale ciò che apparirà enfatizzato sarà la funzione procedimentale della disciplina in materia di variazioni.

Ora, distinguere la norma come sostanziale in quanto attinente alle regole di esatta determinazione della base imponibile o procedimentale perché connessa al corretto adempimento degli obblighi formali per la determinazione dell'imposta da liquidare, consente di comprendere meglio quale possa essere l'ambito di applicazione della disciplina stessa e i limiti alla sua efficacia.

In assenza di un'indicazione espressa da parte del legislatore comunitario il problema in realtà non si pone, poiché la scelta, come si è detto rientra nella piena disponibilità degli Stati membri. Essi non solo possono decidere liberamente quale debba essere la declinazione, se sostanziale o procedimentale, delle fattispecie di variazione introdotte, ma anche disporre dei limiti e delle ipotesi in cui la variazione, comunque declinata, possa essere consentita.

A prescindere dalla disciplina di dettaglio delle fattispecie, che come si è detto non può che essere rimessa all'autonomia legislativa e alle esigenze di coerenza interna dei singoli Stati membri, ciò che emerge è che per ciascuno sia necessario provvedere all'attuazione delle disposizioni contenute all'art. 11 così da garantire la coerenza del risultato nell'evoluzione. In particolare è rimesso alle scelte nazionali di definire quale debba essere il metodo con cui realizzare l'effetto dell'adeguamento dell'imponibile originariamente considerato alle vicende sopravvenute.

Nella struttura dell'imposta, che pure va definendosi sempre con l'introduzione della sesta direttiva e una più puntuale individuazione degli aspetti formali e degli obblighi nazionali per i soggetti passivi, non si affronta in modo diretto la questione delle procedure di variazione, come è fisiologico nell'armonizzazione degli elementi sostanziali. Anche questo peculiare aspetto dovrà dunque essere rimesso alle scelte operate dagli Stati in ordine alla realizzazione degli obblighi formali di adeguata tenuta della relativa contabilità.

Anche perché, nella previsione tipica del modello comunitario secondo cui esercizio del diritto a detrazione e rimborso sono procedimenti fungibili nell'omogeneità del risultato¹³³ viene rimesso completamente alle scelte nazionali, nel rispetto delle modalità di esecuzione generalmente ammesse, la graduazione della variazione nei diversi rapporti che riguardano l'imposta. Sarà quindi una scelta ordinamentale quella di coinvolgere direttamente l'amministrazione finanziaria o piuttosto rimettere ai rapporti bilaterali degli operatori economici la regolarizzazione degli obblighi contributivi in relazione all'operazione venuta meno.

In tutti i casi, di nuovo, ogni autonomia nelle scelte attuative dovrà comunque essere limitata al rispetto dei caratteri essenziali dell'imposta per come richiamati, dunque non solo come limiti esterni ma anche come principi intrinseci che devono presidiare all'applicazione dell'imposta in tutte le sue fasi¹³⁴.

2.2. Attuazione nazionale in coerenza con gli elementi costitutivi

Quando però si è passati a un'armonizzazione diretta, non più giustificata dall'affidamento alla comunione di obiettivi degli Stati membri ma da ben più determinanti poteri d'incidere negli assetti nazionali, non sarebbe più stata sostenibile una diversità nel trattamento delle modifiche, non solo delle fattispecie. Il quadro allora cambia, perché si palesa nell'art. 11 la necessità di adeguare alla neutralità del sistema impositivo nel suo complesso anche l'evenienza che il contenuto dell'operazione cambi, o che l'operazione stessa venga meno.

Di nuovo si presenta, in ordine al tema della diminuzione dell'imponibile, lo scollamento terminologico e categoriale tra il diritto europeo, privo di un sistema giuridico di riferimento, e quello nazionale, privato della libertà di determinare in autonomia quali debbano essere limiti e conseguenze dell'attuazione sul piano fiscale di vicende civilistiche del contratto. Il richiamo operato ad annullamento, risoluzione,

¹³³ Sull'importanza della detrazione per garantire il rispetto della neutralità del sistema nel suo complesso si veda DI PIETRO, *Detrazione e neutralità*, in *L'imposta sul valore aggiunto – Aspetti giuridici e economici*, Atti del Convegno Assonime – LUISS del 21 e 22 settembre 2009, Roma, 115 e in particolare 124 sulla neutralità come criterio interpretativo.

¹³⁴ Anche la variazione è, per l'interpretazione resa dalla Corte di Giustizia, una conseguenza dell'applicazione al modello d'imposta dei principi ricordati e in particolare quello di proporzionalità (Elida Gibbs), neutralità (Goldsmith) ed effettività (Kraft Polska).

rescissione, riduzione del corrispettivo e mancato pagamento, in assenza d'interpretazione resa in via giurisprudenziale, era al contempo rimesso alla necessaria attuazione degli Stati in coerenza coi sistemi interni e sottoposti al vaglio di compatibilità che si sarebbe necessariamente tradotto in quella stessa interpretazione autentica che mancava al momento dell'implementazione. In altri termini, e la riflessione può essere estesa ad ogni altro settore dell'implementazione della sesta direttiva, il legislatore nazionale era chiamato ad attuare istituti a volte privi di autonoma interpretazione ma l'interpretazione non sarebbe comunque potuta avvenire senza il parametro di una norma nazionale potenzialmente confliggente.

Ciò che appare da subito evidente, però, è la necessità stessa di obbligare gli Stati all'adeguamento dell'imponibile alle vicende dell'operazione, indicate in maniera descrittiva e non tassativa dalla Direttiva. Agli Stati si rimette così la disciplina di sistema, quindi l'individuazione delle fattispecie che, nell'ordinamento, effettivamente valgono a produrre quegli effetti di distorsione nel calcolo dell'imponibile e dell'imposta che la direttiva vuole prevenire.

Detto altrimenti, la corretta attuazione della disciplina sulle modifiche dell'imponibile dipende inevitabilmente dall'individuazione delle vicende che debbono poter essere considerate rilevanti come modifiche sopravvenute della vicenda. Anzi, dal fatto che tale individuazione sia corretta o meno¹³⁵.

Il sistema delle variazioni per come elaborato in seno alla direttiva iva riguarda esclusivamente le vicende della base imponibile. Tutte e tre le categorie di variazione, omogenee negli effetti pur diverse per la causa, sono accomunate dal fatto che l'oggetto della variazione è la quantificazione complessiva dell'imponibile. La variazione si giustifica così a seguito di vicende che coinvolgano il contenuto o l'effettiva realizzazione dell'operazione rilevante ai fini iva e singolarmente presa in considerazione. Nel sistema delineato dalla direttiva non v'è dunque alcun riferimento diretto alle conseguenze che si manifestino sulla determinazione

¹³⁵ Come si è detto nella primissima fase d'implementazione delle direttive iva, cioè prima dell'introduzione della prima direttiva, ai tempi del rapporto Neumark, le sole fattispecie considerate come causa di una modifica sopravvenuta dell'imponibile erano quelle ricondotte all'applicazione di sconti contrattualmente previsti ma applicabili solo a fronte di specifiche condizioni, o al raggiungimento di determinati risultati commerciali.

dell'imposta a seguito dell'intervenuta modifica dell'imponibile¹³⁶. Questa formulazione della disposizione è coerente con la scelta di collocare le disposizioni relative al regime delle variazioni all'interno della più generale disciplina per la determinazione della base imponibile¹³⁷. Si presume così che la variazione concorra alla determinazione della base imponibile come se si trattasse di un'operazione negativa, tuttavia perfettamente speculare nell'attuazione e nell'individuazione dei riflessi sull'imposizione, ad una operazione iva tipica e tipizzata.

Gli effetti della corretta determinazione dell'imponibile, infatti, sono sempre necessariamente duplici, nel senso che si riflettono in maniera identica e speculare, tanto sulla posizione del cedente o prestatore quanto su quella del cessionario o committente. Al compimento di una stessa operazione, infatti, corrisponderanno comunque e sempre un identico obbligo di provvedere al versamento dell'imposta calcolata in relazione all'imponibile considerato per l'operazione compiuta e un identico diritto di detrazione dell'operazione realizzata. Questa duplicazione delle posizioni, da un lato il debito d'imposta che sorge in capo al cedente o prestatore e dall'altro il credito godibile dal cessionario o committente, è il perno che garantisce l'effettiva neutralità nell'applicazione dell'iva¹³⁸.

L'identità tra il contenuto del diritto a detrazione e la somma versata in rivalsa al cedente o prestatore di un bene o un servizio, funzionalmente destinato alla

¹³⁶ Il tema è trattato altrove, specificamente all'art. 20 della sesta direttiva, in cui il legislatore si preoccupa di disciplinare quale debba essere il regime applicabile alla rettifica delle deduzioni. Diversamente da quanto accade con riferimento alle variazioni del corrispettivo di cui all'art. 11 parte C numero 1, le rettifiche della deduzione possono dipendere, d'accordo con l'art. 20 dall'annullamento di acquisti o dall'ottenimento di riduzioni del prezzo, ma anche da tutta una serie di ipotesi del tutto indipendente dalle vicende del corrispettivo. Si veda al riguardo C-47/84 per l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione per i beni venduti da un singolo; C-97/90 sulla deduzione dell'imposta versata su un bene d'investimento; C-396/98 sull'impossibilità di effettuare la detrazione a causa di una modifica della legislazione nazionale che sopprime la possibilità di optare per la tassazione della locazione di beni immobili;

¹³⁷ L'art. 11 della direttiva 77/388/CE è intitolato appunto alla *Base imponibile*.

¹³⁸ Quella che, nel descrivere la procedura FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi*, qualifica come la neutralità interna. L'Autore sottolinea come, in particolare, la neutralità percepita come sistematica assenza di imposta effettivamente esigibile dipenda dalla lettura della disciplina in relazione alle singole operazioni e non in considerazione della massa delle operazioni. Diversamente opina BERLIRI, *Per un'interpretazione giuridica dell'iva*, che lucidamente enfatizza il legame inscindibile tra le operazioni imponibili e l'effettiva prosecuzione della catena produttiva e distributiva.

realizzazione del bene o del servizio prestato dal soggetto considerato¹³⁹ (e in quanto tale destinato alla determinazione del prezzo di rivendita del bene o del servizio) è stabilita addirittura all'art. 1 della direttiva rivista nel 2006 e costituisce la garanzia essenziale perché l'imposta sul valore aggiunto si presenti realmente come un'imposta generale sui consumi diretta a gravare economicamente sul consumatore finale, come vuole l'interpretazione pacificamente resa in sede europea, tanto dalla Corte di Giustizia, quanto dallo stesso legislatore comunitario, e nei considerando, e nei lavori preparatori e di accompagnamento alle diverse versioni e modifiche della direttiva.

Ancora una volta l'obiettivo preponderante a cui tende l'elaborazione della direttiva è quello della realizzazione di una più compiuta armonizzazione. Tutti i sistemi tributari chiamati ad introdurre l'imposta sul valore aggiunto, infatti, hanno dovuto garantire la piena attuazione del rapporto originale tra addebito e detrazione¹⁴⁰. È in ragione di questo rapporto che si garantisce dal punto di vista economico la piena realizzazione della libera circolazione di beni e servizi, fuori da ogni condizionamento di natura fiscale¹⁴¹.

Nel modello impositivo dettato dalla direttiva, infatti, l'esercizio del diritto di detrazione garantisce la neutralità non come vantaggio economico, inteso come spostamento del peso economico dell'imposta, quanto piuttosto come garanzia della parità di trattamento fiscale all'interno di un mercato unico europeo, che rimane sempre l'obiettivo finale a cui debba tendere l'implementazione di un sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto¹⁴².

¹³⁹ Sulla nozione d'inerenza delle spese ai fini della detraibilità dell'imposta versata in rivalsa si legga GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto. Profili nazionali e comunitari*, Firenze, 2013, *passim*.

¹⁴⁰ Sulla funzione di rivalsa e detrazione nel sistema dell'iva si veda, per completezza TERRA, *A guide to european VAT*, cit. rispettivamente per quel che concerne l'obbligo di pagamento e la rivalsa, 1131 e il funzionamento del diritto a detrazione, 1000.

¹⁴¹ Per la garanzia del modello impositivo ai fini della piena attuazione delle politiche del mercato unico si legga DE LA FERIA, *The EU VAT System*, cit., 39.

¹⁴² Sulla necessità di un'imposta neutrale ai fini della migliore realizzazione di un mercato unico, ancora il Neumark Report e GREGGI, *Il principio di inerenza*, cit., 19. Per il rapporto tra la neutralizzazione in capo al soggetto passivo e il funzionamento del meccanismo applicativo dell'imposta si vedano invece GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1972 e SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta Direttiva e nell'ordinamento interno*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997.

Anche per quel che concerne la formulazione della disciplina applicabile al tema della detrazione va rilevato come la scelta del legislatore comunitario si caratterizzi per l'estrema semplificazione, fin quasi a divenire genericità. Come già si è visto in relazione alle regole per la determinazione dell'imponibile in base al corrispettivo la semplicità della formulazione comunitaria doveva servire a tradurre in termini normativi un modello che doveva essere facilmente comprensibile nella formulazione e lineare nella dinamica applicativa, pur senza arrivare all'elaborazione di un'imposta uniformemente applicabile in tutti i paesi membri dell'Unione.

Tuttavia, anche in relazione alla detrazione, quella che appariva come una semplificazione volta ad individuare un modello ideale ed essenziale cui tutti gli Stati potessero uniformarsi ha comportato l'insorgere di non poche complessità in sede di attuazione.

La soluzione del problematico rapporto tra neutralità, dunque misura dell'imponibile, e detrazione è essenziale per poter meglio comprendere quale sia, anche all'interno del regime delle variazioni, il legame che deve correttamente intercorrere tra le modifiche dell'imponibile e quelle dell'imposta.

Il regime delle variazioni rimane, infatti, una vicenda sopravvenuta che ricalca, in un certo modo a contrario, la disciplina applicabile nell'ipotesi ordinaria di determinazione della base imponibile e conseguente quantificazione dell'imposta dovuta in relazione alla singola operazione. Per questa ragione si ritrovano nel regime delle variazioni tutti i nodi concettuali che, più ampiamente, riguardano la qualificazione e quantificazione dell'operazione imponibile e dell'imposta. Soltanto, in tema di variazioni, tutta l'applicazione, non già le questioni sistemiche e interpretative, della disciplina dovrà esser invertita. All'operazione intesa come produzione di un maggior valore – o valore aggiunto – si contrappone la registrazione di un minor valore effettivamente prodottosi, rispetto a quello auspicato o pattuito al momento della conclusione dell'operazione e dell'esigibilità dell'imposta. Così, alla determinazione dell'imposta dovuta in conseguenza del maggior valore prodotto corrisponde la determinazione di una minor imposta dovuta per l'effetto della decurtazione del valore dell'operazione.

Il rapporto tra la definizione dell'operazione originariamente considerata e la quantificazione dell'imposta originariamente dovuta è identico a quello che intercorre

tra la quantificazione della variazione in diminuzione e la riduzione dell'imposta che da questa diminuzione dipenda.

Ugualmente e specularmente è pertanto necessario poter declinare il rapporto tra la quantificazione della minore imposta dovuta dal cedente o prestatore e la minor detrazione godibile dal cessionario o committente. Se, come si è detto sopra, la neutralità del sistema impositivo dell'imposta sul valore aggiunto è caratterizzato dalla piena corrispondenza tra il contenuto del diritto di detrazione e quello dell'imposta versata a titolo di rivalsa nelle precedenti fasi della catena produttiva e distributiva, è evidente che ogni modifica quantitativa di quest'ultimo dovrà riflettersi anche in una rideterminazione del diritto di credito goduto dal cessionario o committente¹⁴³.

Per questa stessa ragione è importante poter comprendere come detrazione e neutralità siano state influenzate e interpretate dalla giurisprudenza fin dal momento dell'introduzione dell'iva come imposta europea.

Si è detto che la mancata armonizzazione della disciplina delle variazioni avrebbe potuto comportare un'alterazione della piena attuazione del libero mercato, a causa delle differenti discipline che avrebbero potuto essere considerato applicabili nei diversi Stati membri. Così, nella prima fase d'introduzione di un'imposta sui consumi fondata sul meccanismo essenziale della rivalsa e detrazione l'interprete è stato chiamato a fronteggiare analoghe incertezze interpretative.

Una disforme applicazione della detrazione, infatti, determinava una compromissione dell'intera dinamica applicativa dell'imposta che, in mancanza dell'essenziale funzione interpretativa svolta dalla Corte di Giustizia, avrebbe potuto incidere anche sul fondamento giuridico e l'effettivo esercizio del diritto a detrazione.

2.3. Armonizzazione dell'imposta e delle vicende giuridiche nella dinamica nazionale dell'imposizione

¹⁴³ Dunque così si giustifica la relazione tra il contenuto dell'art. 11 sezione C, numero 1 della direttiva e quello dell'art. 20, lettera b, quando afferma che la rettifica della detrazione è dovuta *quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli estremi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.*

Una volta stabilito quali siano le fattispecie in corrispondenza delle quali è ammissibile l'effettuazione della variazione¹⁴⁴ il risultato è già stato raggiunto. In virtù della struttura dell'imposta sarà allora irrilevante, ai fini dell'ottenimento di una più uniforme applicazione del modello impositivo, che la modifica venga effettuata attraverso la modifica dell'imponibile o direttamente dell'imposta¹⁴⁵.

È necessario, per poter comprendere il sistema delle variazioni riconoscendone la funzione all'interno della sistematizzazione che il legislatore comunitario ha di volta in volta voluto per l'imposta sul valore aggiunto, distinguere tra la funzione di sistema delle stesse e gli strumenti giuridici con cui tale funzione può essere realizzata. Come si è visto la possibilità di realizzare l'adeguamento alla vicenda sopravvenuta viene realizzata in maniera indifferente con riferimento all'imponibile o all'imposta. Dal punto di vista strettamente numerico, di corretta quantificazione dell'imposta dovuta, non v'è differenza se la modifica viene presa in considerazione in relazione all'imponibile e, per l'effetto sull'imposta o se, viceversa, senza bisogno di evidenziale la modifica dell'imponibile si proceda direttamente ad una riduzione (o ad un aumento proporzionale) dell'imposta.

L'evoluzione della disciplina segue il rapporto tra gli ordinamenti¹⁴⁶. In origine, quando ancora il processo era al suo avvio e l'unica forma di armonizzazione era quella qualificata come indiretta, la necessità di una disciplina delle variazioni derivava da esigenze di coerenza interna, tutte nazionali. L'integrazione con l'ordinamento comunitario era minima ed esclusivamente tesa a valorizzarne i caratteri, soprattutto neutralità e proporzionalità, come un limite esterno, rispetto al quale prevaleva sempre – nella dinamica del rapporto tra operazione imponibile e vincolo giuridico – l'esigenza di una coerenza nazionale.

¹⁴⁴ Secondo la formulazione letterale *annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo che l'operazione è stata conclusa* e interpretata come modifica dei rapporti contrattuali, instaurati direttamente tra due parti contraenti, che subiscono una modifica successiva.

¹⁴⁵ Per la stessa ragione per la cui la liquidazione può avvenire indistintamente con il computo di imponibile da imponibile o di imposta da imposta.

¹⁴⁶ Per l'evoluzione del rapporto tra gli ordinamenti nella modifica del processo di armonizzazione si veda BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana* in Riv. Dir. Trib., 1997, I, 705

Questa prospettiva muta con l'introduzione della sesta direttiva, che vale a consentire agli Stati membri di rendere coerenti le fattispecie con le ipotesi espressamente regolate dall'ordinamento¹⁴⁷. La presenza di una norma dispositiva direttamente di diritto comunitario apre poi la strada alla possibilità di ottenere un'interpretazione unitaria resa dai giudici di Lussemburgo. Si riduce, in tal modo, lo spazio di autonomia riconosciuto agli Stati membri. La preoccupazione diviene piuttosto quella di adeguare, per procedure e ipotesi, l'attuazione nazionale alle previsioni europee.

L'evoluzione però segue ancora il rapporto tra ordinamenti, in particolare, con la rifusione introdotta con la direttiva 2006/112, che all'art. 90 disciplina la materia delle modifiche dell'imponibile, si provvede alla creazione di un sistema ordinato europeo dell'imposta sul valore aggiunto. Il recepimento di tutti gli interventi già effettuati nel corso degli anni, oltre che la sistematizzazione fondata sul consolidato principio del primato del diritto europeo conducono all'affermazione di un sistema iva europeo in cui gli spazi di attuazione dei singoli Stati membri sono sempre più residuali, vincolati agli aspetti procedurali e soprattutto assoggettati a un penetrante controllo di compatibilità per i caratteri essenziali divenuti principi.

Anche le variazioni, in questo contesto, troveranno la loro declinazione come elementi costitutivi del nuovo sistema, posti a garanzia tanto del rinnovato carattere giuridico del corrispettivo e delle operazioni, tanto dei principi fondamentali che regolano il sistema europeo di applicazione e quantificazione dell'imposta sul valore aggiunto. Non più, dunque, la coerenza sistematica con l'ordinamento nazionale autosufficiente, bensì con l'ordinamento europeo di cui le variazioni sono parte integrante e per cui la declinazione in fattispecie garantisce l'osmosi nei singoli sistemi nazionali.

2.4. L'attuazione nazionale delle vicende giuridiche in coerenza con l'armonizzazione dell'imponibile

L'esigenza di sistema sottesa all'introduzione di una disciplina europea delle variazioni è quella di garantire il rispetto nell'attuazione dell'armonizzazione dei caratteri essenziali dell'imposta sul valore aggiunto. Affermare che tra i suoi tratti

¹⁴⁷ Sul punto si veda RUGBENIK, *The sixth directive*, cit. 309

distintivi questo diverso modello d'imposta sia improntato a proporzionalità, generalità, effettività e neutralità, si traduce nell'obbligo di armonizzare le vicende dell'operazione ai caratteri dell'imposta.

In particolare la disciplina delle variazioni si articola e diviene più completa mano a mano che viene chiarito in via interpretativa il quadro dei caratteri essenziali dell'imposta. Con l'intervento del diritto vivente emerge sempre più chiaramente come le variazioni non rappresentino soltanto una disciplina astratta, né un mero vincolo di risultato cui gli Stati membri possono attenersi nei modi più diversi. Al contrario, la disciplina delle variazioni diviene sempre più parte integrante del sistema dell'iva e garantisce il non trascurabile risultato che lo stesso modello considerato funzionale alla realizzazione del mercato e all'imposizione al consumo nel momento genetico dell'operazione si preservi anche nei sussulti successivamente intervenuti all'operazione.

Questo rapporto, a sua volta, può essere scorporato nella statica e nella dinamica dell'applicazione dell'imposta. Sotto il profilo statico le variazioni valgono a ripristinare un rapporto che accompagnava la nascita dell'imposta in relazione all'imponibile originariamente quantificato. Mentre con riferimento alla fase dinamica, con particolare attenzione al principio di neutralità, sono proprio le variazioni che presidiano al corretto funzionamento del modello impositivo fondato sulla traslazione del prelievo al consumo.

Allo stesso modo, la declinazione delle fattispecie nel sistema europeo che emerge dopo la direttiva rifusioni consente di individuare come le fattispecie sempre individuate dall'art. 90 possano oggi essere declinate nel rapporto con i caratteri essenziali dell'imposta e come, al contempo le prime garantiscano i secondi e questi ultimi consentano la migliore interpretazione delle prime.

2.5. Attuazione nazionale delle vicende giuridiche, armonizzazione dell'imponibile in coerenza con i caratteri dell'imposta

2.5.1. Proporzionalità

Molto si è già detto per la proporzionalità, il cui rispetto obbliga all'armonizzazione della disciplina dell'imponibile¹⁴⁸, della qualificazione giuridica delle operazioni e non ultimo della variazioni. È proprio in ragione della volontà di presidiare a questo carattere che può essere interpretata la necessità di introdurre un sistema europeo delle variazioni declinato in relazione alle fattispecie che causino una modifica dell'imponibile.

Se, come si è detto nell'interpretazione evolutiva del diritto vivente, quella di corrispettivo è una nozione autonoma di diritto europeo¹⁴⁹, allora in certa misura potrebbero essere intese anche le variazioni, il cui compiuto è pur sempre quello di mantenere inalterate le caratteristiche del corrispettivo, in primo luogo quelle giuridiche, anche nell'evoluzione del rapporto. Perché si possa considerare effettivamente avverata la condizione della natura proporzionale dell'imposta sul valore aggiunto non è sufficiente che l'aliquota applicabile sia la medesima, è ancor più necessario garantire che le somme a cui l'aliquota si applica siano qualificabili come espressione economica della stessa fattispecie giuridica¹⁵⁰.

Per questo è tanto importante comprendere cosa si debba intendere per corrispettivo dell'operazione (o controvalore, prima dell'introduzione della sesta direttiva) e ancor più importante garantire che questa nozione trovi una sua omogenea applicazione in tutti i paesi membri coinvolti. Ove si consentisse di scomputare l'imposta determinata in ragione di un controvalore inteso come prezzo pattuito dalle parti in

¹⁴⁸ Obbligherebbe anche ad una politica di ravvicinamento delle aliquote. Il problema, del divario tra le aliquote rimane insuperato, tanto che in una recentissima comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio e al Comitato economico e sociale europeo - COM(2016) 148 final, reperibile sul sito istituzionale della Commissione www.ec.europa.eu - sul "Piano di azione dell'iva – Verso uno spazio unico europeo dell'Iva – Il momento delle scelte", dedica l'intero punto 5 all'introduzione di una politica modernizzata delle aliquote, evidenziando come, le norme che prevedevano una riduzione della libertà degli Stati di fissare le aliquote avessero la finalità di garantire la neutralità, la semplicità e la praticabilità del sistema d'imposta, 11.

¹⁴⁹ Si determina, sotto questo aspetto, uno scartamento tra il momento dell'individuazione della nozione, che è recente – la pronuncia è del 2010 – e quello di un'applicazione retroattiva al momento in cui la norma era in vigore.

¹⁵⁰ È la Corte stessa che enfatizza la necessità di qualificare il controvalore come nozione autonoma di diritto dell'Unione in ragione della necessità di garantire carattere di effettività alla natura proporzionale dell'imposta, affermando come la proporzionalità intesa come misura dell'imposizione debba poter essere apprezzata come principio. Si veda al riguardo anche il tema delle prestazioni accessorie, in cui l'artificiosa divisione viene prevenuta allo scopo di individuare in modo unitario il contenuto dell'operazione. Cfr. C-479/09, punto 52; C-41/04, punto 19 e C-111/05, punto 21.

relazione a quella specifica operazione (magari appunto al netto di sconti d'uso riconosciuti al cessionario o committente) da un'imposta calcolata in base ai prezzi di listino unilateralmente indicati dal cedente o prestatore si verificherebbe una lesione alla natura proporzionale dell'imposta¹⁵¹. Le grandezze prese in considerazione ai fini della corretta determinazione dell'imposta e dunque della sua liquidazione successiva non sarebbero omogenee, dunque non si potrebbe verificare il risultato di perfetta traslazione alla fase successiva di produzione o commercializzazione del solo maggior valore. Maggior valore che, nell'interpretazione resa dalla corte di giustizia e ormai consolidatasi pienamente, corrisponde proprio alla differenza tra i costi sopportati per la produzione del bene o servizio e i ricavi ottenuti o ottenendi dalla loro commercializzazione¹⁵².

Se però la quantificazione dei costi sostenuti avvenisse, ai fini fiscali, con un metodo e quella dei ricavi realizzati con un altro non si potrebbe sostenere che l'applicazione dell'imposta sia perfettamente proporzionale. Conseguenza inevitabile di questo scarto sarebbe, quindi, il trasferimento di parte del peso economico dell'imposta sull'operatore economico coinvolto, con una susseguente alterazione dell'obiettivo di politica economica di spostare sul consumo il prelievo effettivo.

Se è vero che è improbabile che questa dinamica possa realizzarsi all'interno di uno stesso paese membro è però vero che avrebbe ben potuto realizzarsi l'ipotesi di un'alterazione del rapporto tra paesi diversi. In altri termini, in mancanza di un'interpretazione omogenea della nozione di controvalore (problema parzialmente

¹⁵¹ Per quel che concerne la legittimità di norme interne che prevedano l'applicazione dell'imposta calcolata su corrispettivi presunti la giurisprudenza si è espressa in particolare con riferimento al tema del trattamento di sconti e abbuoni (cfr. C-230/87; C-126/88; C-86/99; C-55/09; C-40/09; C-48/97;) o con riferimento al tema dei metodi alternativi di riscossione dell'imposta (C-435/03, imposta monofase sui tabacchi belga). È diverso il discorso che riguarda invece la vendita forzata (cfr. C-499/13) in cui l'imponibile viene calcolato non in ragione di una misura presunta, quanto piuttosto del valore soggettivo ma attribuito unilateralmente all'operazione. Come anche differisce l'ipotesi dell'autoconsumo, in cui il computo in base a criteri presuntivi risponde non a esigenze di proporzionalità quanto piuttosto al soddisfacimento del carattere della generalità del prelievo, a sua volta necessario per poter garantire la neutralità complessiva del sistema.

¹⁵² Di nuovo il computo è astratto e sempre legato alla realizzazione della fase dinamica di applicazione dell'imposta. Da un lato il meccanismo impositivo si fonda sulla presunzione di redditività dell'attività, introiti maggiori dei costi, ma non si vincola ad essa – per la Corte un'attività è economica a prescindere dal risultato effettivamente ottenuto (Cfr. per tutte C-286/03, punto 19); dall'altro riconosce la fluidità del momento di liquidazione dell'imposta, come peraltro ben descritto da CECAMORE, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Nov. Dig., 1999, paragrafi 14 e 15 in cui l'Autore offre una chiara rappresentazione del rapporto tra fase statica e fase dinamica.

superato col passaggio al corrispettivo, che giustifica la scelta di modifica terminologica) tra i diversi paesi membri si potranno creare delle diseconomie non solo negli scambi infracomunitari, bensì anche delle diseconomie di scala tali da incidere nelle condizioni di equilibrio di mercato comune¹⁵³.

Ora, il medesimo ragionamento può e deve esser fatto anche per quel che concerne le variazioni. Come si è detto, nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto declinato dal legislatore europeo le variazioni attengono sempre all'imponibile. In primo luogo, come si è detto sarà necessario che quest'ultimo sia determinato in modo omogeneo, così da evitare le diseconomie di cui si diceva. Allo stesso modo, però, sarà necessario garantire che l'imponibile venga corretto in modo omogeneo tutte le volte in cui dovesse verificarsi una vicenda dell'operazione tale da dover essere considerata rilevante¹⁵⁴.

La situazione è esattamente identica, giacché è lo stesso affermare che l'imposta può essere perfettamente proporzionale solo quando venga determinata a partire da una base imponibile calcolata secondo una qualificazione giuridica uniforme o a partire da una base imponibile rideterminata secondo regole coerenti ed uniformi.

La variazione, cioè, garantisce che l'imposta sia e rimanga proporzionale al prezzo realmente pattuito per l'operazione. Sempre in relazione al corrispettivo e alle regole di determinazione di cosa dovesse essere correttamente inteso come corrispettivo (e dunque come imponibile) la Corte ha a più riprese affermata l'esigenza di non ammettere mai una determinazione su base presuntiva¹⁵⁵.

Nessuno di questi ragionamenti si sarebbe giustificato in un quadro, come quello della prima armonizzazione, in cui non fosse possibile individuare nella disciplina delle variazioni un parametro unitario di riferimento a cui adeguare le scelte di

¹⁵³ Per quel che concerne il tema degli scambi infracomunitari e le problematiche ad essa collegate si veda XXX

¹⁵⁴ Per quel che concerne il tema della correzione dell'imposta indebitamente versata a seguito di errori nel calcolo si veda C-566/07, in tema di diritto a restituzione dell'imposta non dovuta per errore sul fatto, in cui emerge chiaramente come la correzione di errori strettamente connessi all'inesatta applicazione delle regole di determinazione dell'imposta sia cosa diversa rispetto al contenuto dell'imponibile.

¹⁵⁵ Sul principio di effettività applicato al diritto tributario MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in *Studi in onore di Vincenzo Atripaldi*, Napoli, II, 2010 *passim* ma in particolare, per quel che concerne il profilo statico e dinamico dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto

attuazione di tutti gli Stati membri. L'urgenza di adeguare il profilo della quantificazione dell'imponibile alle vicende del rapporto e al rispetto del carattere della proporzionalità del prelievo e dell'addebito in rivalsa rispetto al corrispettivo pattuito tra le parti si presenta quando l'adeguamento ai caratteri sia messo a sistema. Nel previgente modello il rispetto dei caratteri era più mestamente subordinato a esigenze di coerenza interna¹⁵⁶.

Non sarà proporzionale un'imposta calcolata su di una somma presunta, e anche questo è il portato dell'interpretazione giurisprudenziale per il rispetto dei caratteri del sistema. L'imposta così determinata a partire da una somma presunta, infatti, non sarà proporzionale al maggior valore effettivamente prodotto dal soggetto economico in quella specifica operazione, con ciò alterando il meccanismo di traslazione del peso economico alle fasi successive e poi fino al consumo. Le ipotesi in cui, secondo l'impostazione della direttiva, dovrebbe verificarsi la variazione sono quelle in cui la quantificazione originaria assunta come fondamento per la determinazione dell'imposta appare, per ragioni diverse non più corrispondente alla realtà.

L'adeguamento della base imponibile alle modifiche sopravvenute diviene, per questa ragione, una necessità. È importante sottolineare come si tratti sempre di ipotesi in cui la modifica dell'imponibile produce l'effetto di ridurre quest'ultimo, non di aumentarlo. È solo la determinazione di un'imposta dovuta superiore a quella che si sarebbe calcolata applicando l'aliquota alla base imponibile corrispondente alla somma effettivamente e definitivamente pattuita dalle parti che risulta in definitiva *sproporzionata*. È solo in quest'ipotesi, infatti, che si realizza la condizione per cui l'operatore economico finisce per essere costretto a sopportare il peso economico dell'imposta, realizzandosi una non perfetta traslazione nelle successive fasi della produzione e commercializzazione.

La disciplina unitaria dettata dall'art. 11 della direttiva, carattere che poi non si perderà nella successiva rifusione del 2006, consente proprio di evitare questi disallineamenti, con le conseguenti sproporzioni nel prelievo.

¹⁵⁶ Sul punto la ricostruzione del rapporto evolutivo tra il modello di armonizzazione e il contenuto dell'e previsioni in materia di variazioni si legga PISTONE, *Il processo di armonizzazione in materia di Iva ed i limiti alla derogabilità della normativa comunitaria*, in Riv. Dir. Trib. 1997, II, 809.

Da un lato, infatti, si supera il pericolo di un trattamento disomogeneo, poiché va ricordato che la proporzionalità dell'imposizione significa anche un identico trattamento ai fini delle imposte in dirette nella medesima fase di commercializzazione, pur all'interno di sistemi nazionali differenti. Applicando in maniera omogenea, in attuazione della direttiva, le diverse disposizioni nazionali in materia di adeguamento dell'imponibile alle vicende dell'operazione si supera questo pericolo. Pur nella diversità inevitabile della disciplina nazionale non fiscale applicabile alle diverse fattispecie che realizzino l'operazione imponibile, la direttiva garantisce che quando vi sia un mutamento del corrispettivo intervenuto successivamente questo debba poter essere rilevato, fino a condurre alla modifica dell'imposta che rimane così proporzionale al corrispettivo effettivamente pattuito.

Al contempo si evita che la sproporzione colpisca la posizione dell'operatore economico coinvolto, evitando che si avveri una non coerenza con gli effetti giuridici della fattispecie e dell'imponibile la cui violazione avrebbe potuto provocare nell'obiettivo di un'imposizione neutrale sul consumo, fino a ripercuotersi nel momento dell'immissione in consumo¹⁵⁷. La possibilità di adeguare la posizione del soggetto in un momento successivo e dunque di sanare la distorsione che avrebbe prodotta un'imposta applicata su di un imponibile non più corrispondente al contenuto dell'accordo commerciale che per le parti disciplina l'operazione imponibile viene garantita proprio dal meccanismo applicativo dell'imposta. In questo modo la proporzionalità viene ripristinata, o che è più coerente col sistema impositivo nel suo complesso, viene rinnovata nel momento in cui le condizioni di fatto siano mutate. L'imposta è così sempre proporzionale, sia nel momento della sua prima determinazione, quando ancora non era nota ai soggetti coinvolti la vicenda modificativa od estintiva che sarebbe intervenuta sia, di nuovo, quando gli effetti di tale vicenda si manifestino, incidendo sul contenuto dell'accordo e quindi sul corrispettivo, inteso come quantificazione del valore che il cessionario o committente è tenuto a versare quale per remunerare l'operazione.

2.5.2 Generalità

¹⁵⁷ Ancora DI PIETRO, *Detrazione e neutralità*, cit. 117.

L'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto deve avere carattere di proporzionalità e avere a oggetto tutte le operazioni rilevanti ai fini iva, cessioni di beni e prestazioni di servizi.

Il solo limite alla generalità, quindi, può essere individuato nella rilevanza giuridica delle operazioni, in assenza della quale non è possibile effettuare l'esercizio del potere impositivo, per cui non sorgeranno in capo alle parti obblighi di rivalsa o diritti di detrazione¹⁵⁸. Tuttavia, per poter correttamente individuare quali possano essere i limiti della vincolatività, dunque la presenza di un obbligo giuridico ad adempiere, sia in capo al cedente o prestatore, sia al cessionario o committente, è inevitabile il ricorso alle categorie applicative e interpretative del diritto nazionale¹⁵⁹. Come l'esigenza di un rapporto vincolante rappresenta una preconditione all'imponibilità così la valutazione della vincolatività degli obblighi assunti reciprocamente è di esclusivo appannaggio del diritto nazionale¹⁶⁰. Altro problema è quello, successivo, d'individuare di che tipo di operazione si tratti, e qui è la maggior parte dei conflitti tra l'ordinamento nazionale e quello europeo, che tuttavia non viene affatto a porsi quando l'oggetto dell'indagine sia una prestazione non disciplinata quale effetto di un accordo vincolante.

Nello stesso modo in cui un'operazione che non produca effetti che si traducano in obblighi giuridicamente apprezzabili non può essere considerata un'operazione imponibile, così quando sopravvenga una vicenda che coinvolga questa stessa capacità dell'accordo o del vincolo di produrre effetti giuridicamente apprezzabili l'imponibilità dell'operazione cesserà o verrà meno.

¹⁵⁸ Sul punto si veda TERRA, *Supplies for Consideration, or Must Consideration be Stipulated?*, cit. 11.

¹⁵⁹ Il carattere della generalità trova anche una declinazione con riferimento al profilo soggettivo, tuttavia questo diviene secondario, quasi necessario, una volta che si sia ben individuata l'operazione imponibile in tutti i suoi elementi (così FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi*, cit. 736). Per una più approfondita esegesi del tema il riferimento è a COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale*, cit. 344.

¹⁶⁰ Difatti, tutte le volte in cui trattasi di apprezzare la presenza o meno del vincolo giuridico la Corte assume la nota procedura d'individuazione dei criteri (onerosità, nesso diretto, valore soggettivo) rimettendo poi al giudice nazionale la facoltà d'interpretare coerentemente le norme di diritto interno. Cfr sul punto COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale*, cit. 336; PISTONE, *Il processo di armonizzazione in materia di iva*, cit. 802.

Per conseguenza, al venir meno dell'imponibilità, dovrà essere coerentemente ridotto l'imponibile, mediante quella procedura di variazione che è qui in esame¹⁶¹. In questa ipotesi, diversamente da quanto si è immaginato nella valutazione della coerenza tra le variazioni e il principio di proporzionalità, si presume il completo venir meno dell'operazione, dunque una modifica dell'imponibile riferibile alla singola operazione pari all'intero ammontare della somma in origine indicata.

Il principio della generalità delle operazioni imponibili trova quindi nella disciplina delle variazioni quello che potremmo definire come un suo limite esterno, posto a presidio della coerenza complessiva. Garantire la generale applicazione dell'imposta vale infatti a distinguere le operazioni imponibili (realizzate in esecuzione di un accordo o di un atto giuridicamente vincolante per le parti, a titolo oneroso, oltre che – come è ovvio – da soggetti passivi dell'imposta e nel territorio dello Stato) da quelle non imponibili, garantendo così che il prelievo e la traslazione dell'imposta riguardino solo le prime, non già le seconde. Ancora una volta insieme al principio espresso è possibile individuare in ciò un presidio della certezza, dell'entità e della giustificazione del prelievo. Vincolare il prelievo, come anche la determinazione della sua misura, all'effettivo contenuto dell'obbligazione consente di ottenere come risultato la certezza, tanto dell'imponibile quanto dell'imposta.

Allo stesso modo, però, poiché l'imponibilità e dunque la possibilità di far rientrare la singola operazione nel novero delle operazioni complessivamente imponibili, dipende dalla presenza di un accordo valido e vincolante per le parti il suo venir meno dovrà poter essere rilevato. Lo strumento delle variazioni consente di adeguare il calcolo dell'imponibile alle ipotesi in cui, per ragioni indipendenti dalla corretta applicazione e determinazione dell'imposta, ma correlate a vicende che coinvolgano il rapporto a monte gli effetti smettano di prodursi (o debbano intendersi come mai prodotti, dal punto di vista giuridico).

Così come l'individuazione di quale sia il rapporto e le condizioni che rendono un rapporto giuridicamente apprezzabile è una valutazione rimessa al legislatore nazionale, o per meglio dire all'applicazione del diritto interno, ugualmente lo è l'identificazione delle possibili patologie o modifiche che si traducano in una

¹⁶¹ Dovrà, in altri termini, essere espunta dal calcolo per la liquidazione la somma non più dovuta a causa della sopravvenuta patologia del contratto.

variazione apprezzabile sotto il profilo dell'imposta sul valore aggiunto. Al contempo, però, poiché si tratta in entrambi i casi di garantire la corretta applicazione dell'imposta con riferimento ad uno dei suoi caratteri essenziali sarà necessario che l'interpretazione e l'attuazione tengano in debita considerazione quello che è lo scopo che il sistema impositivo descritto dalla direttiva mira ad ottenere.

2.5.3. Effettività del corrispettivo

Il terzo carattere dell'imposta viene solo richiamato dalla giurisprudenza quando ci si riferisce agli elementi essenziali dell'imposta sul valore aggiunto, mentre in realtà trova, di nuovo, una più ampia interpretazione con riferimento alla corretta interpretazione della nozione di corrispettivo e delle disposizioni che si occupano di disciplinare la determinazione della base imponibile. Si è detto come tutto il modello armonizzato di calcolo dell'imponibile e, dunque, di imposizione, trovi il suo fondamento nell'individuazione delle operazioni sinallagmatiche a titolo oneroso come modello di fatto generatore dell'imposta¹⁶². Di conseguenza il parametro per la quantificazione della somma assoggettabile ad imposizione diviene il corrispettivo, declinato, già nella precedente formulazione della seconda direttiva in cui si parlava di controvalore, come una nozione propria di diritto dell'unione europea.

È, quello dell'effettività, il profilo meno evidente in mancanza di una più completa armonizzazione¹⁶³. La garanzia dell'effettività deve molto all'interpretazione resa in sede giurisprudenziale della nozione di corrispettivo e del rapporto tra corrispettivo nominale e corrispettivo percepito. La natura giuridica della prestazione economica che lega le parti si pone come *conditio sine qua non* dell'assoggettamento dell'operazione al prelievo¹⁶⁴. L'effetto indiretto di questo principio è dunque che non

¹⁶² Cfr. C-419/02, punto 46 in cui si afferma che *l'art. 10, no. 1 lett. a) della sesta direttiva definisce il «fatto generatore» dell'iva come quello in presenza del quale si considerano realizzate le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta*. Questa formulazione riconduce quindi a fonte legale che, però, deve attenersi alle regole ora richiamate in ordine all'individuazione delle condizioni necessarie e sufficienti perché si possa trattare di operazione imponibile.

¹⁶³ Anzi, è il carattere stesso dell'effettività che si fa criterio d'interpretazione prevalente e, per l'effetto, garanzia dell'armonizzazione. È quello che MICELI, *Il principio comunitario di effettività*, cit., 1639, qualifica come la "dimensione «dinamica»" del principio di effettività.

¹⁶⁴ Poiché, come chiarisce la giurisprudenza in materia di acconti (*inter alia* C-419/02, punto 50) *sono soggette ad iva le cessioni di beni e le prestazioni di servizi e non i pagamenti effettuati quale corrispettivo di queste ultime*.

sia possibile pretendere il versamento dell'imposta relativa ad un'operazione per cui non sia più possibile ottenere il pagamento, per cui cioè, per ragioni giuridicamente determinate l'operazione sia venuta meno¹⁶⁵.

Su questo fondamento, che costituisce l'architrave sistematico del funzionamento del sistema iva per come delineato all'interno delle direttive, il diritto vivente ha elaborato un corollario fondamentale, che chiarisce l'esatto contenuto del principio di effettività. Come si è detto la formulazione della direttiva prevede che la misura dell'imponibile corrisponda al corrispettivo pagato o da pagare da parte del cessionario o committente a favore del cedente o prestatore. L'endiadi utilizzata nella formulazione della norma in materia di calcolo della base imponibile non è casuale e rappresenta l'aggancio letterale, che, unito a riflessioni in chiave sistematica, giustifica l'interpretazione della giurisprudenza. Nell'attuazione della direttiva, infatti, gli Stati membri si sono a più riprese interrogati sulla possibilità di collegare il venire in essere della pretesa tributaria al pagamento del corrispettivo, a prescindere dal fatto che, in un momento anteriore rispetto a quello del pagamento dell'imposta, si fossero verificate o meno le condizioni richieste dalla direttiva stessa per l'esigibilità dell'imposta.

L'effettività, però, viene declinata nei termini dell'effettiva corrispondenza dell'imponibile al valore dell'operazione individuato dalle parti, vale a dire alla somma che il cessionario o committente si sia impegnato a versare per il bene ceduto o il servizio prestato. Al contrario è irrilevante perché si possa ritenere comunque soddisfatto il requisito dell'effettività – come caratteristica dell'imponibile, non dell'operazione – che il pagamento sia già avvenuto o meno.

È bene distinguere, sotto questo aspetto, che la nozione di effettività a cui si debba fare riferimento in tema di principi dell'imposta applicabili alla determinazione della base imponibile e alla disciplina delle variazioni, non è quella che si potrebbe tradurre in termini di veridicità dell'operazione medesima. Il problema dell'esistenza delle operazioni indicate nella tenuta degli obblighi formali dell'imposta sul valore aggiunto è del tutto estraneo a quello qui preso in considerazione. L'effettività come

¹⁶⁵ Di nuovo la C-330/95, ove si afferma al punto 16 che la disposizione che obbliga gli Stati membri ad una previsione della riduzione dell'imponibile all'avverarsi delle condizioni indicate all'art. 11, parte C) n. 1 è quello di garantire che il corrispettivo computato sia solo quello effettivamente percepito dal soggetto.

requisito dell'imposta non è né una declinazione della esistenza, né si contrappone ad essa offrendo uno strumento presuntivo di determinazione delle operazioni imponibili¹⁶⁶.

Al contrario, nell'interpretazione del diritto vivente il carattere dell'effettività si contrappone a quello, possibile ma considerato non accoglibile dall'interprete comunitario, del calcolo sulla base di criteri presuntivi, come si è ampiamente visto in precedenza.

L'effettività viene generalmente apprezzata in relazione al contenuto dell'accordo, vale a dire alla quantificazione (o, monetizzazione¹⁶⁷) della prestazione richiesta al cessionario o committente. È evidente che, però, a questa quantificazione corrisponda un'attesa di soddisfazione, per cui oltre all'obbligo di versare il corrispettivo, o meglio in ragione dell'obbligo di versare il corrispettivo, il cedente o prestatore percepirà il versamento dell'imposta addebitata in rivalsa. Questo passaggio cioè la soddisfazione della pretesa creditoria, nel sistema impositivo della direttiva per come interpretato dalla giurisprudenza comunitaria, è fisiologico e

¹⁶⁶ La presente ricerca delinea il suo ambito all'interno del perimetro della liceità e della legittimità delle operazioni. Al di fuori di questo perimetro tutte queste riflessioni soggiacciono alla primaria esigenza di gestire l'illegittimità e le conseguenze di quest'ultima. Il tema delle condotte illecite, illegittime o abusive non è quindi oggetto della presente trattazione, per cui si rimanda, senza alcuna pretesa di completezza considerata la vastità della letteratura sul tema a: GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013; G. FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto* cit.; A.GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in "Riv. Dir. Comm.", 2009, 403; M. GREGGI, *Avoidance and abus de droit: the European Approach in Tax Law* in "Journal of Tax Research", 2008, 23, il quale opera una affascinante, seppur breve, ricostruzione della nozione di abuso e delle sue interferenze con la materia tributaria già a partire dal diritto romano classico; M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di comportamento abusivo in materia d'iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antiabusiva di matrice comunitaria?* in "Riv. Dir. Trib." 2006, I, 107; per una ricognizione della giurisprudenza nazionale e comunitaria relativa all'applicazione dell'abuso in materia di imposta sul valore aggiunto di veda F. PEDROTTI, *Abuso del diritto e IVA*, in "Riv. Dir. Trib.", 2009, I, 1103; ancora M. BEGHIN, *Alla ricerca dei punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)* in "Boll. Trib." 2009, 1413, in cui si utilizza la metafora, molto incisiva, dell'abuso come grimaldello nelle mani del magistrato, capace di scardinare qualunque operazione abbia generato vantaggi fiscalmente apprezzabili; MONDINI *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in «RASSEGNA TRIBUTARIA», 2014, 3; SALVINI, *Ive e operazioni inesistenti elementi per una teoria dell'imposta*, Roma, 1972.

¹⁶⁷ Tutte le volte in cui si parla di onerosità si deve tenere conto che, nell'interpretazione della Corte, è onerosa ogni operazione in cui l'obbligazione del cessionario o committente sia suscettibile di valutazione economica. Per questo la Corte giudica sistematicamente contraria al modello impositivo ogni norma che discrimini il trattamento della permuta (o di altro contratto traslativo della proprietà fondato sullo scambio) rispetto all'acquisto a titolo oneroso.

scontato. Il pagamento del corrispettivo avverrà poiché esiste l'obbligo ad adempiere¹⁶⁸, dunque l'imposta deve essere calcolata poiché la somma per cui il cedente o prestatore è creditore verrà versata. Quando ciò avvenga è, in generale, irrilevante per il sistema dell'iva, tanto che la possibilità di individuare il momento dell'esigibilità dell'imposta con quello dell'effettivo pagamento ha un carattere di eccezionalità.

Viene consentito agli Stati d'individuare questo momento per l'esigibilità delle prestazioni di servizi¹⁶⁹, anche in considerazione del fatto che queste potrebbero assumere la caratteristica natura di prestazioni periodiche, con ciò rendendosi necessaria una scansione della esigibilità dell'imposta. Si tratta però sempre di una deroga, rispetto al principio generale del sistema d'imposizione per cui l'esecuzione è irrilevante perché l'operazione si possa considerare perfezionata e, dunque, l'imposta esigibile.

Ancora una volta il principio dell'effettività deve però poter essere coniugato con l'esigenza di certezza che permea l'intero sistema dell'imposta sul valore aggiunto. Il versamento del corrispettivo pattuito, pur se non ancora effettuato deve comunque essere attendibile, deve cioè soddisfare il requisito della certezza del soddisfacimento del credito. Viceversa il pericolo è sempre quello di alterare il meccanismo di riporto in avanti del peso dell'imposta, con la conseguente alterazione della neutralità della stessa.

Per questa ragione il legislatore europeo prevede che il meccanismo della variazione possa applicarsi anche nell'ipotesi della mancata esecuzione, quando questa debba essere considerata come effettiva in considerazione degli usi commerciali a cui l'accordo dia attuazione.

¹⁶⁸ Cioè l'obbligo ad effettuare la rivalsa. Sulla peculiare natura della rivalsa nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto si guardi a TERRA, *A guide to european VAT*, cit. SALVINI, *Rivalsa e detrazione* cit.; BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto – Aspetti giuridici*, Bologna, 85; GALLO, *Profili*, cit., 45, con particolare attenzione al rapporto tra l'esercizio della rivalsa e il soddisfacimento degli obblighi formali, in particolare la fatturazione; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 442

¹⁶⁹ Sul punto dell'esigibilità si esprime l'art. 10 della direttiva 77/388, in particolare al comma 2, in cui (terzo e quarto periodo) si prevedono anche le ipotesi in cui l'esigibilità possa essere anticipata rispetto a quanto previsto.

Diversamente da quanto si è detto in relazione ai principi di generalità e proporzionalità, che non possono essere considerati derogabili e la cui coerenza viene garantita dall'applicazione del sistema delle variazioni, a loro volta non derogabili, per quel che concerne le modifiche dell'imponibile correlate con la mancata esecuzione la posizione è meno stringente¹⁷⁰. La coerenza del sistema di imposizione, infatti, viene ugualmente garantita nell'ipotesi in cui non venga effettuata la variazione a fronte di un mancato pagamento. Questo perché, secondo l'interpretazione stabile della Corte di Giustizia, l'effettività del prelievo viene garantita dal fatto che l'imponibile sia determinato in ragione della somma che il cessionario o committente ha diritto di ricevere a titolo di corrispettivo¹⁷¹. Diversamente da quanto si può sostenere con riferimento alle modifiche del corrispettivo che incidano sulla sua determinazione, con ciò alterando il carattere proporzionale dell'imposta, o sulla debenza dello stesso, ipotesi in cui potrebbe essere inciso il carattere della generalità nell'applicazione dell'imposta, il mancato pagamento non fa venire meno automaticamente l'effettività del prelievo.

Ciò nonostante, proprio perché anche l'effettività è una declinazione della nozione di certezza ci si preoccupa di consentire che possa essere modificato l'imponibile e con esso l'imposta dovuta anche tutte le volte in cui l'esecuzione manchi di fatto. Riprendendo categorie aliene alla direttiva si potrebbe dire che il corrispettivo può essere assunto a parametro di misurazione dell'imponibile quando risulti per le parti certo liquido ed esigibile. Ora, se la certezza dell'esecuzione viene meno vuole dire che la possibilità di ottenere il pagamento del corrispettivo, già considerato come misura dell'imponibile e già, impropriamente, assoggettato all'imposta, diviene un fatto incerto. Ma l'incertezza in ordine all'esecuzione – o meglio la certezza, pur non incontrovertibile, del fatto che l'esecuzione che avrebbe dovuto aversi entro un certo termine non ha avuto luogo – giustifica la scelta del legislatore di espungere la somma dall'imponibile, con la conseguente riduzione dell'imposta.

¹⁷⁰ È lo stesso art. 11, parte C), n. 1, comma secondo che afferma che *nel caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare a questa norma* [l'obbligo di prevedere una procedura che consenta di ridurre l'imponibile disposta al comma prima, NdA].

¹⁷¹ E come rileva sia in Elida Gibbs sia in Goldsmith qualora vi sia un difetto o un ritardo nell'esecuzione il contenuto dell'operazione non cambia. In questo senso, individuando in questo principio un limite esterno PISTONE, *Il processo di armonizzazione*, cit. 809.

Al contempo, però, il fatto stesso che l'incertezza concerna l'esecuzione, non l'esigibilità né la possibilità di riscuotere anche forzosamente il credito, giustifica la scelta opposta, cioè l'esclusione dal sistema nazionale di attuazione della variazione dell'imponibile connessa alla casistica del mancato pagamento.

La scelta del legislatore di consentire entrambe le soluzioni, rimettendo agli Stati membri la possibilità di valorizzare maggiormente l'effettiva esecuzione o l'irreversibilità del mancato pagamento è quindi coerente col sistema impositivo nel suo complesso. In entrambi i casi, infatti, viene valorizzato un diverso carattere dell'imposta, mentre in nessun caso è incoerente la scelta di tutelare soprattutto la posizione del cedente o prestatore, creditori rimasti insoddisfatti. Sono loro infatti che, nell'ipotesi più rigorosa di una esclusione della variazione per il solo mancato pagamento, si troverebbero a dover sopportare a tempo indeterminato il peso dell'imposta, versata ma mai ricevuta dal cessionario o committente insieme al corrispettivo. Come si vedrà poi nel dettaglio questo rinvio sine die del soddisfacimento del credito pur consentendo il rispetto formale dell'effettività come carattere dell'imposta rischia di alterarne di fatto la corretta applicazione. L'operatore economico coinvolto nell'operazione per cui il debitore rimanga insolvente oltre il termine previsto contrattualmente o dagli usi commerciali applicabili dovrà versare l'imposta calcolata su di un imponibile che, in parte qua, rimane solo presunto, o meglio pari ad un corrispettivo atteso, ma per cui sia decorso il tempo massimo del soddisfacimento.

È per questa ragione che l'esclusione della tipologia di variazione da mancato pagamento viene prevista come possibilità e non come regime generale dal legislatore comunitario. Per quanto il rispetto più rigoroso della condizione dell'effettività intesa come diritto al soddisfacimento del credito venga comunque preservata, dunque la deroga sia ammissibile, è preferibile una soluzione che valorizzi soprattutto la posizione del soggetto passivo rimasto insoddisfatto.

2.5.4. Neutralità

Effettività, generalità e proporzionalità sono tutti caratteri che attengono alla fase statica dell'imposta. Il rispetto di ciascuno di questi caratteri è collegato alla singola operazione e dipende dal rapporto, proporzionale appunto, che intercorre tra la base

imponibile e l'imposta. La quantificazione di entrambe deve avvenire nel rispetto delle regole dettate dalla direttiva e comunque mai in modo tale da alterare questi caratteri, neanche per il tramite dell'applicazione di mere disposizioni procedurali. Tuttavia, perché siano rispettati i caratteri di genericità, effettività e proporzionalità è non è rilevante quale sia il metodo di liquidazione e attuazione dell'imposta, poiché ben si potrebbe immaginare un'imposta che, pur presentando tutti questi requisiti, non dia diritto ad alcuna detrazione.

Al contrario, il carattere della neutralità non potrebbe esistere se non in presenza del peculiare modello di applicazione e liquidazione dell'imposta fondato sul rapporto reciproco di rivalsa e detrazione. L'obiettivo già ricordato di colpire il consumo per il tramite di un'imposta che viene versata dagli operatori economici non potrebbe essere raggiunto in altro modo in maniera tanto efficace¹⁷². Come però si è già detto, l'equilibrio su cui si fonda il carattere della neutralità nell'imposta sul valore aggiunto è particolarmente fragile¹⁷³. Sia perché è condizione necessaria, perché l'imposta possa essere considerata neutrale, che vi siano contemporaneamente presenti tutti e tre gli altri requisiti, sia perché solo una costante, sistematica e indistinta applicazione della traslazione dell'imposta mediante rivalsa e detrazione garantisce la perfetta neutralità del sistema.

Per questa ragione anche le vicende sopravvenute dell'operazione, come anche il solo mancato pagamento quale condizione per l'effettività del prelievo, rischiano di compromettere il funzionamento del meccanismo impositivo e, con esso, la neutralità dell'intero sistema¹⁷⁴.

¹⁷² Sulla funzione della detrazione come elemento che garantisca la traslazione verso il consumo del peso economico dell'imposta si veda DI PIETRO, *Detrazione e neutralità*, cit., 117; CECAMORE, *Valore aggiunto*, cit.; GALLO, *Profili*, cit., 17.

¹⁷³ Sulla neutralità il linea teorica dell'imposta sul valore aggiunto v. EBEL – PAPKE, *A closer look at the Value Added Tax: propositions and implication*, in *Proceedings of the 60th National Tax Association Conference*, 1969; MISSORTEN, *Some problems in implementing a tax on Added Value*, in *National tax journal*, 1969; CAMPET, *Le regime fiscal du chiffre d'affaires e son incidence sur la productivité*, OCSE, Parigi, 1967; e più di recente

¹⁷⁴ In particolare sulle ipotesi di deviazione dal modello generalizzato del prelievo neutrale si veda MACARRO, cit.; MONTANARI, *Le operazioni esenti*, cit. 74; COMELLI, *Iva comunitaria*, cit. 599; FEDELE, *Operazioni esenti*, cit. *passim*.

La libertà riconosciuta agli Stati membri per quel che riguarda l'attuazione del regime delle variazioni trova tuttavia il suo limite nell'esigenza, sempre presente all'interno del modello impositivo europeo dell'iva, di preservare la neutralità dell'imposta.

In questo senso la declinazione della neutralità non riguarda solo e tanto la posizione dell'operatore economico coinvolto nell'operazione il cui corrispettivo sia andato modificandosi, quanto piuttosto la coerenza complessiva del sistema. La neutralità, infatti, come si è detto costituisce un duplice presidio, da un lato della posizione soggettiva dell'operatore economico e dall'altro della corretta traslazione dell'imposta, che si traduce in una esatta corrispondenza, per ciascuna operazione realizzata, tra le somme addebitate in riverse e quelle portate in detrazione.

Sotto questo aspetto la neutralità è un principio dinamico, posto a presidio della funzione economica dell'imposta, che vuole colpire il consumo, inteso come fuoriuscita del bene o del servizio dalla catena produttiva o distributiva, in una parola commerciale. Proprio per questa ragione, quindi, obbliga a prendere in considerazione le posizioni di due soggetti distinti, due per volta, sempre due, fino all'immissione al consumo, che si caratterizza proprio per il venir meno del carattere duale nell'applicazione dell'imposta.

Perché l'applicazione dell'imposta sia neutrale, infatti, dovrà sempre esserci corrispondenza tra il debito sorto in capo al cedente o prestatore per quella singola operazione e il credito conseguentemente riconosciuto al cessionario o committente. Un'operazione per cui il debito sorto in capo al soggetto alienante fosse inferiore (o, che è lo stesso sotto il profilo sistematico, superiore) al credito esercitabile dal destinatario condurrebbe ad una violazione della neutralità.

L'armonizzazione dell'imposta si fonda però sull'applicazione di regole di applicazione dell'imposta che, pur essendo le stesse nel passaggio dalle prime alla sesta direttiva si arricchiscono sempre più di caratteri ed effetti giuridici, quello di addebito è un vero e proprio obbligo e non un solo effetto economico come quello della traslazione. Come viene rilevato dalla Corte, infatti, l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto riporta (o meglio dovrebbe riportare) ogni volta il calcolo a somma zero in capo ai soggetti coinvolti, fin dal primo dei passaggi considerati. Prezzo e imposta considerati separatamente conducono quindi a fare sì che, in ogni passaggio la somma applicata in rivalsa dal soggetto attivo al soggetto passivo

dell'operazione sia pari alla somma totale dell'imposta versata a monte (in tutte le fasi commerciali precedenti) a cui si aggiunge una somma che è pari alla maggior imposta calcolata maggior valore prodotto in quella singola operazione. Specularmente tutta l'imposta già versata sarà detraibile dal soggetto economico che si trovi nella posizione successiva della catena commerciale. Ciò mantiene la neutralità, come si è detto in premessa solo se la somma detraibile è perfettamente identica all'imposta dovuta dal dante causa.

Il pericolo nell'applicazione della procedura di variazione come sin qui descritta è pertanto quello di un'alterazione della neutralità, non tanto con riferimento alla posizione del cedente o prestatore, quanto piuttosto a quella del cessionario o committente. L'adeguamento dell'imposta dovuta dal primo come si è visto è automatica e condurrebbe comunque ad un'alterazione della neutralità dell'imposta soggettivamente intesa, obbligando il soggetto economico a sopportare in parte il peso economico dell'imposta, pur in assenza di consumo.

Con riguardo alla posizione del cessionario o committente, invece, il pericolo di alterazione della neutralità dell'imposta non ha a che fare con la posizione del singolo, che anzi potrebbe trovarsi nella posizione di godere di un ingiustificato vantaggio dal mancato adeguamento alla modifica intervenuta. Tuttavia il pericolo sarebbe quello di alterare la neutralità del sistema nel suo complesso, e per l'effetto la proporzionalità dell'imposizione, non solo nella fase di produzione o commercializzazione considerate ma in modo traslato fino all'immissione in consumo.

Oltretutto, il rapporto intercorrente tra modifica dell'imponibile e del presupposto sopravvenuta e modifica del diritto di detrazione riconosciuto in capo al soggetto acquirente o committente non è immediato e automatico com'è invece per quel che riguarda la posizione del cedente o prestatore sinora considerata. La modifica dell'imponibile, infatti, pur derivando a una vicenda dell'operazione e dunque teoricamente nota all'avente causa non si traduce automaticamente in una modifica della sua posizione soggettiva nei confronti dell'erario. Questo perché, nel sistema delineato dalla direttiva, la modifica dell'imponibile non produce effetti bilaterali, come invece evidentemente avviene nel momento della conclusione dell'operazione

imponibile. In altri termini la direttiva non prevede alcun obbligo di informare la controparte in ordine alla modifica fiscalmente rilevante.

L'armonizzazione delle vicende quindi a sua volta richiede una disciplina di attuazione nazionale che si concreta quindi in variazioni. Astrattamente la procedura di variazione potrebbe concludersi tutta in capo al solo soggetto destinatario della riduzione dell'obbligazione tributaria per l'operazione considerata. Questo è tanto vero che la Corte ha avuto modo di rilevare come una procedura per l'effettuazione della variazione che comporti l'effettuazione di formalità vincolanti, in assenza delle quali nessun adeguamento dell'imponibile e dell'imposta verrà riconosciuto, contrasti con la direttiva medesima.

La posizione del cedente o prestatore, cioè il suo diritto a veder ridotti l'imponibile e l'imposta dovuta, deve essere garantito a prescindere dal fatto che il cessionario o committente provveda allo speculare adeguamento.

Capitolo III

Assetto sistematico dell'iva armonizzata e delle relative vicende giuridiche: effetti diretti sull'imponibile e sull'imposta

3.1. Le variazioni dell'imponibile come effetto della disciplina europea delle vicende giuridiche del rapporto

È stato un percorso trentennale, di aggiornamento, interpretazione, integrazione e attuazione quello che ha condotto all'attuale versione del *corpus* europeo di norme che regolano l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Il riferimento è, ovviamente, alla direttiva rifusioni del 2006¹⁷⁵ che, come vuole il suo stesso nome, svolge una diversa funzione, nella storia dell'iva, rispetto a quella che era stata a suo tempo interpretata dalla sesta direttiva.

È mancata la condizione (la volontà?) politica per trasformare l'occasione della rifusione in una revisione dell'imposta nel suo complesso, tanto che adesso, a dieci anni di distanza, si parla dell'iva come della grande incompiuta e si riflette se e in che misura sia possibile immaginarne una riforma radicale¹⁷⁶. Ciò che il legislatore della rifusione ha cercato di fare è stato, per sua stessa ammissione, un tentativo di riportare l'ordine nel caos. Con il succedersi degli interventi legislativi, con volontà d'integrazione, correzione, attualizzazione, coordinamento, la struttura della sesta direttiva era divenuta del tutto ingestibile e mostrato apertamente la sua inadeguatezza¹⁷⁷.

¹⁷⁵ Per i caratteri della direttiva rifusa si legga TERRA, *A guide to european VAT*, CIT. 323;

¹⁷⁶ Nella già richiamata comunicazione COM(2016) 148 final, con particolare riferimento alle operazioni infracomunitarie, il cui regime è sicuramente quello più indefinito e la cui applicazione più problematica, si analizza addirittura la possibilità d'introdurre un generalizzato sistema d'inversione contabile (con ciò rendendo omogenea la disciplina applicabile agli scambi infracomunitari con quella applicabile in regime interno). Tuttavia – e ciò è significativo nella lunga progressione storica che accompagna la presente analisi – il risultato a cui la Commissione perviene è quello di rilevare come, nel caso di una generalizzata inversione contabile, si verrebbe ad un rischio elevato che *la frode e il consumo privato non tassato aumentino, soprattutto in considerazione delle aliquote IVA elevate dei paesi europei*. Ma questo è lo stesso risultato a cui, all'esito della simulazione, perveniva la commissione Neumark (45) quando prendeva in considerazione i diversi modelli d'imposta che avrebbero potuto essere introdotti.

¹⁷⁷ Basti pensare che, a fronte di una sesta direttiva che nella sua versione originale contava non più di 38 articoli, si è arrivati ad un primo testo consolidato della direttiva del 2006 che, senza modifiche

In quest'ultima fase dell'evoluzione dell'imposta, quindi, gli aspetti fondamentali relativi al presupposto, al meccanismo impositivo e ai caratteri essenziali dell'imposta si possono considerare consolidati. Proprio per questo, però, è nell'ultimo decennio che, anche grazie alla forza acquisita con il consolidamento legislativo del 2006, la disciplina delle variazioni dell'imponibile ha acquisito una sua peculiare importanza. Tutto il percorso che ha accompagnato l'affermazione e l'evoluzione della sesta direttiva ha condotto ad un sistema in cui l'armonizzazione dell'imposizione sul consumo non solo rientra pacificamente *nell'aquis communautaire* di sicuro primato eurounitario ma è anche un esempio avanzato dello stato attuale di evoluzione del rapporto tra gli ordinamenti nazionali e quello europeo. Superata l'esigenza di garantire una buona uniformità delle tipologie di imposta applicabili, gli interpreti si preoccupano ora d'individuare – ma in alcune occasioni sarebbe più corretto dire d'inventare – quali siano gli spazi per un'autonoma affermazione dell'oramai articolato e dettagliato diritto di fonte europea direttamente all'interno dei singoli ordinamenti.

Il passaggio, già ricordato, è quello da un semplice modello impositivo, plurifase non cumulativa, destinata a colpire il consumo inteso come forza economica, applicata in ogni fase della catena produttiva e distributiva di beni e servizi, ad un più strutturato modello d'imposta comune a tutti gli stati membri, all'attuale condizione in cui il primato si declina quotidianamente nell'esperienza giurisprudenziale interna, prima ancora che in quella europea, e l'autonoma applicabilità amplia sempre di più il suo spazio¹⁷⁸. Idealmente, anche se questo passaggio non si è mai compiuto in modo

sostanziali in ordine alle disposizioni effettivamente contenute nel testo rispetto all'ultima versione aggiornata e integrata della sesta direttiva conta la bellezza di 414 articoli.

¹⁷⁸ La fase attuale dell'armonizzazione dell'iva potrebbe essere qualificata come la fase del trionfo del principio di effettività, non declinato nel senso tutto interno all'iva visto sino ad ora, ma nel senso più generale dell'affermazione in via interpretativa del primato del diritto dell'Unione. Non è più immaginabile, oggi, che il giudice o l'interprete nazionali, chiamati ad applicare una norma attuativa del sistema europeo dell'iva non si preoccupino della sua compatibilità col modello europeo. Per la ricostruzione del modello MICELI, *Il principio comunitario di effettività*, cit. Afferma WEILER, *Il sistema comunitario europeo. Struttura giuridica e processo politico*, Bologna, 1985, 56 che l'accettazione del principio del primato del diritto comunitario *equivale a una rivoluzione silenziosa degli ordinamenti giuridici degli Stati membri giacchè rispetto ad ogni materia di competenza della Comunità, alla sommità della piramide giuridica sono ora le norme comunitarie*.

definitivo, si tratta di sancire il passaggio da tante imposte simili ad un'unica imposta, applicata allo stesso modo in tutti i paesi membri¹⁷⁹.

Questo processo, però, si fonda sempre sulla possibilità, per gli Stati, di declinare l'applicazione coi propri strumenti (procedimentali e non) e con le proprie categorie. Un sistema impositivo armonizzato che, per poter funzionare perfettamente, dovrebbe prevedere l'individuazione di operazioni fungibili, identicamente sottoposte a tassazione o, più correttamente, presupporre che possa essere individuato un minimo comune denominatore da considerare come condizione necessaria per l'imponibilità.

La determinazione di una base imponibile comune ha condotto, per il tramite dell'interpretazione, proprio a questo risultato, poiché ha permesso di individuare gli elementi essenziali non già dell'imposta, bensì dell'operazione imponibile, tali da garantire certezza ed omogeneità, delle operazioni rilevanti e, dunque, delle manifestazioni colpite dall'applicazione dell'imposta.

La certezza è sotto questo aspetto una conseguenza dell'armonizzazione.

La certezza, intesa come sicurezza in ordine all'imponibilità di un'operazione e alla misura dell'imposizione, può essere raggiunta solo quando vi sia una chiara identificazione degli aspetti che concorrono alla quantificazione e alla determinazione della base imponibile. Non tanto con riferimento alla tipologia di operazioni, poiché è nota la scelta di un'individuazione ampia (cessioni di beni e prestazioni di servizi, dove la seconda è una categoria residuale rispetto alla prima¹⁸⁰) delle operazioni imponibili, coerentemente col carattere della generalità del prelievo. Tuttavia la genericità nell'individuazione delle categorie di operazioni imponibili non consente di apprezzarne il contenuto, o, meglio, ripropone identico il rischio di una

¹⁷⁹ Avanza una riflessione simile MONDINI, *Il principio di neutralità*, cit. 274 quando afferma che *l'armonizzazione degli elementi strutturali dell'imposta e del suo meccanismo applicativo – sointa talvolta sino a una tendenziale uniformazione – e i principi di riparto territoriale dell'imposizione sulle operazioni transnazionali devono pertanto ridurre al minimo la possibilità, per gli Stati, di modulare le imposte indirette su consumi e volume d'affari per farsi concorrenza fiscale falsando la concorrenza commerciale.*

¹⁸⁰ Così come sono note tutte le vicissitudini che hanno coinvolto la Corte di Giustizia nell'interpretazione delle due categorie e che hanno condotto al disconoscimento, a più riprese affermato, delle qualificazioni giuridiche operate dai soggetti coinvolti, che tuttavia dovranno a loro volta essere correttamente collocati nella fase di prognosi successiva al giudizio sulla possibilità di qualificare l'imposta come imponibile.

moltiplicazione affatto uniforme delle imposte, pur ispirate allo stesso modello, con l'aggravante di un conflitto sempre rinnovato in ordine alla possibilità di qualificare una singola operazione come cessione di beni o prestazione di servizi.

La ricostruzione delle fattispecie in un sistema del sistema delle variazioni come teso a preservare la corretta applicazione dell'imposta, fino a consentire che essa espliciti appieno la funzione economica per cui è stata immaginata, fa emergere con chiarezza quello che è uno degli aspetti più complessi dell'intero sistema impositivo dell'iva, vale a dire quello della giuridicizzazione degli elementi essenziali del modello impositivo.

La variazione incide su tutte le componenti del modello impositivo, dai criteri per la determinazione della base imponibile, per cui la previsione è stata introdotta, al rapporto tra imponibile ed imposta, nel rispetto dei principi di proporzionalità e neutralità. Sono questi elementi che, nell'interpretazione della Corte di Giustizia, concorrono alla giuridicizzazione del modello impositivo e all'emersione della presenza di un accordo produttivo di effetti giuridicamente vincolanti e suscettibili di valutazione economica come requisito necessario per l'imponibilità.

Come l'individuazione del modello di operazione rilevante ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto si fonda sul riconoscimento del rapporto sinallagmatico produttivo di obblighi reciproci giuridicamente vincolanti, così è necessario per il legislatore che si individui un certo numero di ipotesi specifiche in cui è indubbio che il contenuto del sinallagma cambi.

Della disposizione contenuta nell'art. 90 in materia di variazioni sarà quindi sempre necessario dare un'interpretazione teleologica, considerare cioè come essa sia volta a preservare la coerente applicazione dell'imposta sul valore aggiunto in tutti gli ordinamenti in cui deve essere implementata¹⁸¹. Una volta qualificata l'operazione imponibile come operazione sinallagmatica atta a produrre effetti giuridicamente vincolanti l'interpretazione della disposizione in materia di variazioni dovrà essere volta a presidiare questa corrispondenza. In altri termini, tutte le volte in cui si verifichi una vicenda destinata ad incidere su questo rapporto, quale che sia la

¹⁸¹ Ancora D'ANGELO, *Integrazione europea*, cit. 35

qualificazione della vicenda accolta negli Stati membri, questi dovranno preoccuparsi di consentirne l'attuazione.

La funzione delle variazioni è quindi quella di consentire che le fattispecie e la determinazione della base imponibile rimangano coerenti ai principi elaborati in via giurisprudenziale in relazione al fatto esigibile anche in un momento successivo, quando per ragioni indipendenti dalla corretta applicazione dell'imposta qualcosa risulti cambiato. L'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto dovrà quindi mantenere i caratteri di proporzionalità, generalità, neutralità ed effettività anche in relazione alle mutate condizioni di fatto, correlate alle vicende dell'operazione.

3.2. Le variazioni dell'imponibile come previsione di un regime specifico caratterizzato da varietà di categorie cui corrispondono fattispecie europee

Dall'analisi della disciplina delle variazioni per la sua coerenza con i caratteri essenziali dell'imposta sul valore aggiunto emerge come sia possibile individuare tre tipologie di differenti di cause della variazione, a loro volta correlate maggiormente con l'uno o l'altro dei caratteri dell'imposta.

L'evoluzione dalla sesta direttiva si declina nuovamente nel rapporto tra fattispecie e sistema. Dal punto di vista del dato letterale non ci sono cambiamenti tra la previsione della variazioni contenute nella sesta direttiva e quella invece riportata nell'art. 90 della direttiva rifusioni. Ciò che muta significativamente sono però il contesto e il livello di elaborazione a cui è arrivato il sistema comunitario dell'imposta nei trent'anni che sono intercorsi. Come si è visto il faticoso compito della sesta direttiva era proprio quello di provvedere ad una disciplina unitaria dell'imposta, con la conseguente possibilità di qualificare in termini giuridicamente apprezzabili tutte le sue componenti¹⁸². Anche per questo si addivene ad una prima disciplina delle fattispecie cui far corrispondere una procedura nazionale di variazione in diminuzione.

La tripartizione ora ricordata era già presente nella sesta direttiva, ma si cristallizza con la rifusione del 2006, quando la scelta di rendere autonoma la disposizione già

¹⁸² Sull'elaborazione nel senso della giuridicizzazione degli elementi originariamente comunitari si veda COMELLI, *Iva comunitaria*, cit. 336

contenuta nell'art. 11 rende definitivamente le variazioni un presidio di sistema. L'art. 90 e la rifusione del 2006, infatti, istituzionalizzano un sistema d'interpretazione che era già andato affermandosi nel diritto vivente. Si tratta di uno dei settori in cui l'imposta sul valore aggiunto, la cui implementazione soffre in molti settori di un processo di armonizzazione mai completato in assenza di un'evoluzione dalla politica all'ordinamento giuridico, si offre come un modello di integrazione maturo. Come si vedrà, delle disposizioni contenute nella norma dell'art. 90 viene data un'interpretazione univoca, tale per cui le fattispecie richiamate dalla lettera della legge non sono più riferimenti vaghi, bensì divengono fattispecie autonome, in quanto tali autonomamente applicabili¹⁸³. Il sistema tende perciò all'integrazione con gli ordinamenti nazionali, appoggiandosi ad essi secondo il modello della norma in bianco. Questa integrazione, però, reca già al suo interno il principio del primato del diritto unionale, con l'esempio di un'integrazione positiva e cooperativa¹⁸⁴, sempre allo scopo della migliore e più piena attuazione dell'imposta nei suoi caratteri essenziali.

La tripartizione si fonda sull'individuazione della causa che giustifica l'intervento a modifica dell'imponibile. Si tratta cioè di distinguere tra le variazioni che dipendano dalla modifica del valore dell'operazione, cioè la categoria delle modifiche quantitative¹⁸⁵, quelle che derivino dalla cessazione degli effetti prodotti dall'operazione, o qualitative¹⁸⁶, e da ultimo quelle correlate ad un disallineamento

¹⁸³ Non sono invero molti i casi in cui, con riferimento al sistema dell'iva, la Corte si pronuncia nel senso di una immediata applicabilità della disciplina europea al diritto interno, nonostante sia indiscutibile che il livello di dettaglio raggiunto dalla direttiva del 2006 sia il più alto possibile in assenza di una revisione complessiva del sistema. Tuttavia prevalgono, dal punto di vista interpretativo, le ipotesi in cui la Corte, stabiliti anche in via univoca – come è per le nozioni autonome – i criteri interpretativi, si rimette ai giudici nazionali per l'attuazione. Sul punto si leggano le critiche di DANIELE, *Tendenze attuali della giurisprudenza comunitaria in merito alla nozione di norme direttamente efficaci* in *Dir. Com. scambi Int.*, 1995, 227 il quale afferma che questa tendenza espansionistica determini una compressione dell'autonomia decisionale delle istituzioni e “scarichi” sui giudici nazionali il compito di assumere decisioni per cui non sono preparati.

¹⁸⁴ Sulla nozione di primato del diritto comunitario cfr.

¹⁸⁵ Rientra in questa categoria quella riconducibile alla formula ampia del legislatore comunitario “riduzione del prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione”

¹⁸⁶ Dunque tutte le ipotesi che possano essere ricondotte, in coerenza con l'ordinamento interno, alle nozioni di “annullamento, recesso, risoluzione”

nella fase dell'esecuzione¹⁸⁷ del cessionario o committente. La tripartizione è stata resa possibile dagli interventi della giurisprudenza, che si sono consolidati anche e soprattutto nel passaggio dalla sesta direttiva alla rifusione del 2006, in cui la disciplina delle variazioni non muta nel contenuto, ma acquisisce autonomia rispetto alle norme dettate per la determinazione della base imponibile, con l'introduzione del distinto art. 90, pur contenuto a sua volta tra le disposizioni del capo V sulla base imponibile.

L'esigenza di individuare e sistematizzare queste tre tipologie, o macro-categorie di variazione nasce e si sviluppa con l'obiettivo di garantire una maggiore e più efficace armonizzazione dei confronti degli Stati membri.

Il grande problema in materia di coerente attuazione della disciplina sulle variazioni iva è infatti quello d'individuare delle ipotesi coerenti, tali da consentire l'implementazione di una disciplina coerente in tutti gli Stati. A ciò, però, si contrappone il problema di poter giustificare la variazione solo alla luce di modifiche dell'imponibile che trovano la loro causa nell'applicazione del diritto nazionale relativo alla disciplina dell'accordo che regola l'operazione.

L'individuazione di categorie generiche, chiare nell'individuazione della causa e della tipologia di modifica subita dall'imponibile, ma comunque suscettibili di essere attuate con l'adeguamento alle categorie nazionali, consente di ottenere il risultato dell'armonizzazione anche in questo settore. L'armonizzazione si realizza così soprattutto grazie all'interpretazione, che offre al legislatore nazionale la possibilità di attuare in modo coerente la previsione sulle modifiche dell'imponibile contenuta nella direttiva¹⁸⁸.

¹⁸⁷ Si avrà allora “non pagamento totale o parziale”

¹⁸⁸ Diventa tralatizia, e in quanto tale principio interpretativo certo per l'agire della Corte (si veda sul punto UBERTAZZI, *La Corte di Giustizia delle Comunità Europee e il suo dovere di conformarsi alle sue precedenti decisioni ex art. 177*, in Riv. Trim. Dir. Pubbl., 1977), la formula secondo cui l'art. 90 obbliga gli Stati membri a ridurre la base imponibile e, quindi, l'importo dell'iva dovuta dal soggetto passivo ogni volta che, successivamente alla conclusione di un'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non viene percepita dal soggetto passivo. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva iva, secondo il quale la base imponibile è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto e il cui corollario consiste nel fatto che l'amministrazione tributaria non può ricuotere a titolo di iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (in tal senso C-588/10, punti 26 e 27; C-337/13, punto 22; C-209/14, punto 35)

3.3. Le variazioni dell'imposta come previsione di un regime giuridico efficace nella dinamica di attuazione dell'iva

Oltre alla posizione del singolo è necessario che venga tutelata anche la complessiva neutralità del sistema. È per questo che la direttiva si preoccupa di introdurre delle disposizioni che abbiano specificamente ad oggetto la rettifica del diritto a detrazione singolarmente considerato. Il riferimento è, in particolare, agli articoli 184¹⁸⁹ e 185¹⁹⁰ della direttiva rifusa del 2006, ma analoghe disposizioni erano già presenti nella sesta direttiva, all'interno del testo dell'art. 20, specificamente destinato a disciplinare l'esercizio del diritto a detrazione.

Le norme richiamate danno attuazione al generale principio per cui la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto. In particolare, spiega l'art. 185, la rettifica ha luogo quando, successivamente alla dichiarazione dell'iva, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, con specifica attenzione ai casi di annullamento di acquisti o qualora si siano comunque ottenute riduzioni di prezzo. Le ipotesi richiamate in questa disposizione sono pertanto, non casualmente, le stesse già citate all'art. 90 come fattispecie in cui la variazione è obbligatoria.

È questa la ragione per cui dopo la direttiva rifusioni¹⁹¹, chiamata a pronunciarsi della compatibilità dell'art. 90 con i diversi sistemi impositivi nazionali, la Corte di Giustizia Europea, ha interpretato questa disposizione in combinato disposto con quanto stabilito all'art. 185. Pur se disciplinati separatamente, infatti, l'obbligo di

¹⁸⁹ Dir. 2006/112/ce, art. 184 - *La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto.*

¹⁹⁰ Dir. 2006/112/CE, art. 185 - 1. 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.
2. 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.

¹⁹¹ La ricostruzione è la medesima in C-588/10; C-337/13; C209/14 e anche, pur con esiti e contenuto diverso per ragioni legate al peculiare caso di specie in cui delle operazioni, astrattamente valide, venivano concluse facendo uso di carte di credito false, con ciò ingenerando – in applicazione del diritto nazionale – la potenziale duplicazione dell'imposizione, in C-494/12.

adeguare l'imponibile al nuovo corrispettivo e l'obbligo di rettificare la detrazione in ragione del venir meno del titolo che ne aveva consentito l'esercizio originario sono logicamente e funzionalmente collegati¹⁹².

Con questa interpretazione si arriva a perfezionare la variazione come operazione negativa, poiché, seppure con una diacronia che si distingue rispetto a quanto previsto per l'applicazione dell'imposta, conduce al risultato di uniformare le posizioni del cedente o prestatore e del cessionario o committente quanto al contenuto di rivalsa e detrazione.

La disposizione contenuta all'art. 185 è quindi posta a presidio della neutralità del sistema e con ciò garantisce anche che l'erario non debba subire una indebita riduzione del gettito iva a causa del mancato coordinamento tra la riduzione dell'obbligo contributivo dell'uno non bilanciato da una corrispettiva riduzione del diritto di credito dell'altro soggetto coinvolto nell'operazione considerata¹⁹³.

Il legame tra il sistema delle variazioni e le disposizioni dettate in materia di rettifica del diritto di detrazione emerge ancor più chiaramente leggendo il secondo e il terzo comma della norma in parola. Il legislatore, infatti, dispone che la rettifica non sia dovuta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, che vale a dire in quelle fattispecie di variazioni per l'esecuzione in cui il legislatore nazionale potrebbe escludere l'effettuazione della variazione.

Questa irrilevanza della scelta tecnica di attuazione¹⁹⁴ non verrà mai meno, neanche nelle più recenti sistematizzazioni della disciplina delle variazioni, per cui sempre si riconosce piena autonomia agli Stati membri in ordine alle scelte procedurali di attuazione. Ancora una volta, l'irrilevanza è giustificata e al contempo resa possibile

¹⁹² Al riguardo si legga C-274/10

¹⁹³ È questo un profilo di cui la Corte non si occupa mai in modo diretto, poiché sempre concentrata sulla tutela della posizione del contribuente, per evitare che il venir meno dell'operazione imponibile si trasformi nell'obbligo di versare un'imposta superiore a quella riconducibile al corrispettivo effettivamente percepito. Le pronunce sopra richiamate descrivono quindi la procedura come riconducibile sempre alla posizione del cedente o prestatore, senza preoccuparsi dell'interesse dell'erario in ordine alla detrazione, già fatta valere se l'operazione è conclusa del cessionario o committente.

¹⁹⁴ Con riferimento alle disposizioni in parola la Corte di Giustizia (C-274/10) afferma che *tale disposizione permetterebbe di limitare il rimborso imponendo condizioni di merito*

dalla grande duttilità dell'imposta sul valore aggiunto e dalla coesistenza, al suo interno, delle due dimensioni, statica e dinamica, che tra loro si compensano.

Rimane perciò rimessa alla piena autonomia degli Stati la possibilità di optare per una maggior valorizzazione della componente statica, dunque ripercorrere “in negativo” tutto il procedimento di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, ovvero quella dinamica, valorizzando la possibilità di compensare in un secondo momento la minore imposta dovuta, che vale a dire scegliere di ridurre direttamente l'imposta. Si tratta comunque di scelte che attengono il *quomodo* della valorizzazione a fini fiscali dell'intervenuta vicenda riconducibile all'operazione.

3.4. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta come varietà di fattispecie per la più ampia applicabilità dell'art. 90

La formulazione dell'art. 11, poi mantenuta nell'art. 90 della direttiva 2006/112 dispone che la modifica dell'imponibile debba poter essere rilevata in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale e riduzione del prezzo dopo che l'operazione è stata effettuata. La scelta espressiva del legislatore europeo è particolarmente interessante, poiché comporta l'uso di alcuni termini, quali annullamento, recesso, risoluzione, che come si è detto non sono riconducibili a nozioni autonome di diritto tributario europeo. Al contempo, però, la scelta non può essere considerata vincolante, poiché si verificherebbe un'ingiustificata disparità di trattamento, e tra gli operatori economici, e tra i diversi Stati membri, quando si ammettesse che l'elencazione ha carattere vincolante.

Il riferimento alle modifiche dell'imponibile è quindi ingannevole. Meglio, è corretto ma deve essere interpretato nel senso che la disciplina delle variazioni dovrà essere posta in essere dagli Stati tutte le volte in cui si realizzi una vicenda il cui effetto, diretto o indiretto, sia quello d'incidere sull'imponibile, ancora di più sulle somme che concorrono a formare la base imponibile¹⁹⁵.

Il sintagma “modifiche dell'imponibile”, che pure è usato dalla direttiva per riferirsi a tutte le ipotesi in cui deve essere data attuazione all'art. 90, rischia di condurre ad una ingiustificata restrizione dell'ambito di applicazione della norma alle sole

¹⁹⁵ È ormai evidente che la qualificazione dell'operazione come imponibile dipende dalla riconduzione a fattispecie tributarie delle componenti giuridicamente apprezzabili dell'operazione.

fattispecie fiscali. Al contrario, come si è detto, la peculiarità e la specificità dell'art. 90, come anche del suo predecessore, è proprio quello di rappresentare una fondamentale cinghia di trasmissione tra la disciplina nazionale che regola civilisticamente il contenuto dell'operazione¹⁹⁶ e quella europea e, solo in via subordinata, nazionale, che individui il compimento di tale operazione come presupposto per l'applicazione dell'imposta, regolandone anche le modalità.

Le modifiche, quindi, si riverberano sull'imponibile in maniera immediata, viene riconosciuto uno sconto¹⁹⁷, o riflessa, il contratto viene risolto, quindi non produce più effetti economici, quindi non esiste alcuna somma da poter giuridicamente qualificare come imponibile (perché non esiste più il fatto generatore). In entrambi i casi la causa della modifica va ricercata nella regolamentazione giuridica del contratto¹⁹⁸, sia per quel che concerne l'eventuale presenza di clausole risolutive o estintive, sia per quel che riguarda più in generale le regole del diritto civile di volta in volta applicabili. In entrambi i casi la necessità di provvedere ad una modifica dell'imponibile considerato al momento della conclusione dell'operazione è identica, poiché la vicenda dell'operazione o dell'imponibile ha causato una modifica dei rapporti di debito-credito tra le parti (se il corrispettivo non è più dovuto allora non lo è nemmeno la rivalsa, dunque l'imposta corrispondente non è più esigibile). Modifica che a sua volta, se non correttamente registrata, con gli strumenti di volta in volta offerti dagli Stati membri, condurrebbe ad un'ingiustificata alterazione dei caratteri essenziali dell'imposta¹⁹⁹.

Come si diceva, la formulazione della disposizione comunitaria fa espresso riferimento alle sole ipotesi della risoluzione, rescissione ed annullamento, senza che, però questi termini facciano riferimento, nel sistema della direttiva, a delle nozioni

¹⁹⁶ Per una (recente) ricognizione della disciplina dei rapporti tra la disciplina civilistica del contratto e la norma fiscale si veda CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in *Rass. trib.*, 2014, 969

¹⁹⁷ Per una ricognizione delle posizioni giurisprudenziali e dottrinali in materia di imposta sul valore aggiunto si veda BERTOLAZZI MENCHETTI, *Rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli sconti commerciali nell'ambito della cessione di beni*, in *Corrispettività, onerosità*, cit., 498.

¹⁹⁸ Per la possibilità di qualificare l'operazione come insieme di più atti e contratti da interpretare unitariamente ai fini dell'applicazione dell'imposta si veda di nuovo CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto*, cit., 971

¹⁹⁹ Poiché, come si è visto, altererebbe neutralità, effettività e proporzionalità del prelievo.

giuridicamente definite. È evidente che, singolarmente intese, sono categorie note a quasi tutti gli ordinamenti di diritto positivo moderni²⁰⁰, è difficile immaginare un sistema giuridico che non conosca queste come cause di risoluzione del contratto o che, addirittura, non si preoccupi di disciplinare le ipotesi e le modalità di risoluzione dell'accordo.

Si sarebbe potuto pensare, o la Corte avrebbe potuto optare per un'interpretazione che individuasse nelle categorie espressamente citate dall'art. 90 altrettante nozioni autonome di diritto europeo, esattamente come era già accaduto per il corrispettivo. Come si è detto ampiamente anche la nozione di corrispettivo appartiene, seppure con sfumature talvolta differenti, alla tradizione giuridica di tutti gli Stati membri dell'Unione. Tuttavia, come ha evidenziato la Corte di Giustizia a più riprese, fino a renderlo un principio consolidato, la nozione di corrispettivo è una nozione autonoma, che in quanto tale, non è suscettibile di essere modificata dalla disciplina dei singoli Stati membri. Coerentemente, sempre in tema di regola di determinazione della base imponibile, l'interprete comunitario ben avrebbe potuto interpretare le nozioni relative alla modifica del contenuto economico dell'operazione come autonome, limitando con ciò l'autonomia degli Stati membri che debbono provvedere ad implementarlo. D'accordo con questa ipotesi si sarebbe realizzata una sorta di duplicazione tra lo status giuridico delle operazioni rilevante ai fini dell'applicazione del diritto privato e quello invece apprezzabile ai fini fiscali²⁰¹ e più specificamente ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

L'indirizzo assunto dall'interprete comunitario fin dalla sua prima introduzione è, tuttavia, diametralmente opposto. La scelta non è incoerente, né per quel che concerne le scelte ermeneutiche genericamente assunte in sede comunitaria ma

²⁰⁰ Le patologie dell'atto e del contratto nei principali ordinamenti sono ben rappresentate in???

²⁰¹ Che è poi il destino a cui sembra ci si stia indirizzando con riferimento alla nozione di "come proprietario" quale *status* per poter considerare realizzata una cessione di beni. In particolare la Corte individua come caratteristiche essenziali di tale status il trasferimento della maggior parte dei rischi e dei benefici inerenti alla proprietà e che il corrispettivo già versato dal contribuente sia praticamente identico al valore venale del bene. Si veda al riguardo C-118/11, punto 40. La successiva pronuncia C-209/14, punto 28 amplia il novero dell'interpretazione prevedendo come criterio ermeneutico anche il fatto che un trasferimento di proprietà sia previsto al termine del contratto. Questo criterio, nel caso di specie proposto come alternativo a quello del pagamento integrale del corrispettivo, sembra però tornare a valorizzare il carattere autonomo della proprietà come diritto reale.

neppure nella prospettiva di consentire una migliore armonizzazione dell'imposta sul valore aggiunto. Del regime comunitario delle variazioni, infatti, viene innanzitutto enfatizzato lo scopo di garantire sempre che il corrispettivo assunto a parametro per la determinazione dell'imponibile sia effettivamente ed interamente esigibile dal cedente o prestatore. Qualora, per le ragioni più diverse, questa corrispondenza venga meno, il disallineamento prodottosi dovrà poter essere corretto con lo strumento delle variazioni.

Lo scopo per cui si è introdotto un regime europeo delle variazioni è quindi quello di impedire i disallineamenti, non prevedibili al momento della conclusione dell'operazione, tra imponibile e corrispettivo²⁰². Ciò che è necessario ai fini della corretta implementazione della disciplina nei diversi sistemi nazionali è però che tale disallineamento sia certo e definitivo²⁰³. Perché si possa procedere alla modifica della base imponibile è necessario che il corrispettivo sia mutato in via definitiva e che questo mutamento sia riconducibile ad una vicenda giuridicamente apprezzabile. In altri termini, nell'interpretazione giurisprudenziale resa dalla corte di giustizia europea, è sempre richiesta una prova di questa modifica e che detta modifica sia riconducibile ad una fattispecie giuridicamente rilevante utile a produrre effetti risolutivi, o parzialmente estintivi del debito, nel sistema giuridico di appartenenza²⁰⁴.

Ciò che conta, quindi, sono gli effetti, che come si è già detto possono essere suddivisi in tre categorie, verrebbe da dire in due categorie più una. La modifica quantitativa dell'imponibile, vale a dire la riduzione del prezzo, la modifica qualitativa, vale a dire la (sopravvenuta) incapacità di produrre effetti giuridici dell'operazione e la modifica da mancato pagamento, o dell'esecuzione²⁰⁵.

²⁰² Dove è evidente che il corrispettivo è sì la misura dell'imponibile ma solo se e nella misura in cui viene assunto come parametro dagli operatori economici di volta in volta coinvolti.

²⁰³ C-337/13, punto 25

²⁰⁴ In altri termini è ancora una volta rimesso al giudice nazionale il compito di interpretare quale debba essere se la disciplina nazionale determini o meno un'indebita riduzione delle possibilità di far valere i diritti all'effettuazione della variazione ex art. 90 co. 1 quale conseguenza di una modifica dei rapporti di credito tra le parti (ancora si veda C-337/13).

²⁰⁵ La distinzione operativa, dal punto di vista comunitario, è quella tra le ipotesi in cui la variazione è legata alle vicende giuridiche del rapporto o a quelle dell'esecuzione, dunque il mero mancato pagamento. Come si è detto questa differenza si traspone sull'obbligo o meno, per gli stati, di

Come appare, quello presidiato dal regime delle variazioni è un obiettivo uno e trino: in tutti i casi, infatti, l'effetto che si produce e a cui è necessario dare il giusto apprezzamento ai fini fiscali è quello del disallineamento dell'imponibile rispetto al corrispettivo. Al contempo, però, il disallineamento è variamente giustificato, o meglio è causato da vicende diverse del rapporto giuridico o dell'esecuzione, tutte ugualmente rilevanti, ma tutte individuabili – nei singoli ordinamenti – se ed in quanto riconducibili ad una di queste categorie e dunque destinate a riverberarsi sull'imponibile o sull'imposta.

3.5. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta e coerente attuazione nazionale: l'interpretazione restrittiva del mancato pagamento

È proprio nella formulazione cristallizzata con l'art. 90 e nella sua interpretazione che emerge con chiarezza come il sistema delle variazioni sia posto a presidio dei caratteri essenziali dell'iva e dell'efficacia del suo meccanismo applicativo ed è in questa prospettiva che deve essere interpretata la successiva evoluzione della disciplina delle variazioni, fino alle fasi successive rispetto al momento dell'introduzione nella direttiva rifiuta del 2006.

Si è già detto come la formulazione della norma non cambi, in corrispondenza della riorganizzazione del 2006. Ciò vale a spiegare come, pur nelle evoluzioni successive e nel passaggio da un'armonizzazione debole a un'armonizzazione forte e ancora ad un sistema autonomo, come è stato nel caso dell'iva, l'impianto sistematico del regime delle variazioni non sia mai stato oggetto di modifiche. Lo scopo che il legislatore vuole garantire è sempre quello del mantenimento del rapporto tra il venire in essere del fatto generatore e la qualifica dell'operazione come imponibile, nonché tra il corrispettivo e l'imponibile, così da ottenere una coerenza di sistema che superi anche le divergenze attuative sul piano nazionale. Così come la nozione di operazioni imponibili e di corrispettivo devono poter essere considerate una nozioni autonome di diritto dell'unione europea, in quanto parametro scelto per l'imponibilità e per la determinazione della base imponibile, ugualmente l'interpretazione del regime delle

garantire al contribuente il diritto alla detrazione. Nel primo caso gli Stati hanno l'obbligo di provvedere in coerenza con gli ordinamenti interni, mentre nel secondo è la direttiva stessa a consentire la deroga. Cfr. dir. 2006/112 art. 90 co. 2: *in caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1.*

variazioni deve essere sempre resa in modo da garantire questo stesso obiettivo comune.

D'accordo con l'interpretazione accolta dal legislatore europeo il sistema delle variazioni è pensato esclusivamente per intervenire sulla corretta determinazione della base imponibile, in conseguenza, diretta o indiretta, di una vicenda dell'operazione imponibile. Quando, invece, ciò di cui si tratta è una variazione dell'imposta in senso stretto non si rientra, per la corretta applicazione della direttiva, nel campo delle modifiche ex art. 90 della direttiva 2006/112/CE, bensì nel diverso settore delle rettifiche della detrazione, di cui all'art. 185.

Ciò che è interessante rilevare, con riferimento alla direttiva rifusioni è che la scelta è quella di preservare questa bipartizione sistematica, tra le vicende dell'operazione che incidono sulla base imponibile, dunque solo in via mediata sull'imposta, e vicende dell'imposta, che non riguardano l'operazione ma più strettamente la corretta determinazione e applicazione dell'imposta a condizioni immutate²⁰⁶.

Nelle ipotesi prese in considerazione dall'art. 90, infatti, la modifica investe a vario titolo il fatto generatore dell'imposta, che può venir meno, perdere la qualifica o più semplicemente essere modificato per volontà bilaterale o unilaterale delle parti quanto al contenuto della prestazione.

L'impostazione legislativa quindi non cambia, pur assumendo una maggiore autonomia, poiché non si tratta più di un'articolazione interna alla disciplina della determinazione della base imponibile. Al contrario il regime delle variazioni viene autonomamente disciplinato all'art. 90, tra le disposizioni che sono a diverso grado riferibili al tema generale, e che ne costituiscono il corollario a diverso titolo.

La struttura, però, rimane sempre identica, è previsto un obbligo, in capo agli Stati, di introdurre una procedura che consenta di adeguare l'imponibile alle vicende dell'operazione. In più, gli Stati non sono obbligati al recepimento quando si tratti di

²⁰⁶ È escluso, nell'interpretazione della Corte, ogni legame tra il contenuto dell'art. 90 e la disciplina ad esso riconducibile e le vicende dell'imposta in senso stretto. Il riferimento è a tutte le ipotesi in cui l'imposta dovuta – sia che si tratti di rivalsa eccessiva sia che si tratti di eccesso di detrazione per errori di qualificazione – sia difforme rispetto a quella che avrebbe dovuto essere versata, ad esempio per un errore nel calcolo del pro-rata generale di detrazione (vedi); per l'applicazione indebita o la non applicazione dell'aliquota ridotta; per un errore di qualificazione soggettiva del cessionario o committente. In tutti questi casi la soluzione in via interpretativa della Corte non riguarda mai le disposizioni contenute all'art. 90, ma sempre quelle di cui all'art. 184 e seguenti in tema di rettifiche della detrazione.

modifiche dell'imponibile derivanti da un mancato pagamento del cessionario o committente.

Proprio su questa distinzione, tra l'obbligo di implementare una procedura per l'adeguamento dell'imponibile in tutti i casi descritti dall'art. 90 fatti salva l'ipotesi di mancato pagamento, si è maggiormente spesa la Corte in funzione di interpretazione. Gli interventi giurisprudenziali in tema di corretta implementazione del sistema delle variazioni, infatti, sono soprattutto concentrati sul sistema che emerge dopo la rifusione, nonostante non vi sia alcun tipo di modifica al dato testuale nel passaggio dall'art. 11 all'art. 90²⁰⁷.

La ragione è non solo strutturale, quanto contingente. Dopo la modifica del 2006, e per ragioni del tutto indipendenti dall'evoluzione giuridica e legislativa in materia di imposta sul valore aggiunto, la congiuntura economica è decisamente cambiata e sono state sempre di più le occasioni in cui i diversi Stati membri si sono trovati a dover correttamente interpretare e applicare i limiti alla nozione di mancato pagamento²⁰⁸. Va ricordato, infatti, che è proprio la direttiva a prevedere la possibilità per gli Stati membri di non procedere all'attuazione della procedura di variazione nell'ipotesi in cui questa sia giustificata dal mero mancato pagamento e non da vicende sopravvenute che incidano sul contenuto dell'operazione.

La possibilità di prevedere una deroga alla disciplina delle variazioni nelle ipotesi di mancato pagamento, in quanto espressamente prevista dalla direttiva, è stata a sua volta oggetto d'interpretazione. La definitiva messa a sistema del regime corrisponde anche al raggiungimento della più ampia armonizzazione delle ipotesi in cui è riconosciuto il diritto alla variazione. Di conseguenza, l'esigenza sempre più marcata è quella d'individuare in modo inequivoco i limiti, alla possibilità riconosciuta agli Stati di prevedere delle deroghe. Poiché la disciplina delle variazioni corrisponde ad

²⁰⁷ Delle, pur non molte, pronunce di Corte di Giustizia sul tema della corretta interpretazione della disposizione in tema di modifiche della direttiva la sola Golsdmith, C-330/95 risale a prima della direttiva rifusioni. Sotto questo aspetto ha buon gioco il giudice nell'applicare logiche di sistema anche a casi a cui dovesse applicarsi, *ratione temporis*, il disposto della sesta direttiva. Poiché il mutamento è del quadro di sistema, non letterale, infatti, non v'è soluzione di continuità che impedisca un'interpretazione adeguata al nuovo modello sistematico.

²⁰⁸ S'impone dunque all'attenzione dei giudici nazionali una moltiplicazione delle istanze in cui le operazioni vengono meno a vario titolo, oltre – soprattutto – alle fattispecie connesse con le vicende dell'esecuzione.

un generale presidio del corretto funzionamento del modello impositivo armonizzato, essa si traduce per gli operatori economici che operano nei diversi Stati ad un diritto all'adeguamento dell'imponibile e dell'imposta tutte le volte in cui si verifichi una delle fattispecie rilevanti per l'ordinamento europeo. Per contro, le ipotesi di deroga devono essere limitate alla sola ipotesi – il mancato pagamento – espressamente prevista dalla direttiva medesima e nei limiti interpretativi sanciti dalla Corte. Detto altrimenti, non è nel potere degli Stati offrire un'interpretazione ampia della nozione di mancato pagamento così da ridurre illimitatamente e ingiustificatamente l'esercizio del diritto alla variazione per i soggetti passivi coinvolti in un'operazione poi venuta meno²⁰⁹.

Proprio perché è liberamente derogabile dagli Stati l'obbligo di riconoscere il diritto alla variazione nelle ipotesi di mancato pagamento non è altrettanto stringente. Se la funzione della variazione è quella di presidiare il corretto rapporto tra effetti economici del rapporto giuridico ed imposta, questo rapporto non viene influenzato dal mancato pagamento.

Le variazioni da mancato pagamento determinano una potenziale incertezza applicativa del sistema. A fronte di ciò la direttiva è formulata in modo tale da rimettere agli Stati la scelta tra la valorizzazione delle esigenze di certezza, escludendo del tutto la possibilità di effettuare la variazione nei casi di mancato pagamento, ovvero delle esigenze di liquidità del creditore insoddisfatto a cui corrisponde il riconoscimento del diritto alla variazione quanto il corrispettivo pattuito non sia stato pagato. In questa seconda ipotesi, ciò che trova maggiore tutela è la posizione del soggetto passivo che, a fronte dell'incertezza sull'an e sul quantum del pagamento, sia del corrispettivo che dell'imposta addebitata in rivalsa, viene liberato dal pericolo di dover sopportare il peso economico dell'imposta.

L'ammissione della deroga, dunque, trova una sua giustificazione sistematica, che tuttavia non deve poter incidere sulla possibilità di applicare in maniera corretta l'imposta nel suo complesso. In questo senso l'interpretazione della Corte di Giustizia

²⁰⁹ Sotto questo aspetto è molto chiara la posizione assunta dalla Corte in C-337/13, punto 35 quando afferma che *i soggetti d'imposta possono far valere l'art. 90, paragrafo 2, della direttiva iva dinanzi i giudici nazionali nei confronti dello Stato per ottenere la riduzione della loro base imponibile dell'iva*, qualora lo Stato, non trasponendo correttamente la direttiva li avesse privati di tale diritto.

si è molto evoluta rispetto alle posizioni originarie e ha superato anche le incertezze interpretative che corrispondevano alla prima fase dell'armonizzazione.

In particolare il nuovo orizzonte interpretativo dell'art. 90 è quello per cui la deroga concessa al secondo comma deve essere interpretata nel modo più restrittivo possibile. In altri termini gli Stati possono negare l'accesso alla procedura di variazione dell'imponibile che deve essere stata implementata nell'ordinamento solo nei casi in cui l'inadempienza del debitore sia una condizione esclusivamente fattuale. In altri termini, tutte le volte in cui all'inadempimento corrisponde una qualificazione giuridica del cambiamento delle posizioni reciproche dei soggetti coinvolti nell'operazione, quale che sia il *nomen iuris* con cui quella specifica situazione viene classificata all'interno dei diversi ordinamenti, deve poter essere effettuata la variazione.

3.7. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta per effetto diretto dell'art. 90: interpretazione conforme dei giudici nazionali

È all'esito di questo articolato percorso interpretativo dipanatosi negli anni che la Corte può affermare il principio di dell'effetto diretto del primo comma dell'art. 90 in tutte le ipotesi diverse dal mancato pagamento.

La linea di discriminazione individuata dalla Corte di Giustizia, ma perfettamente coerente con tutta la ricostruzione dell'imposta in termini di effetti economici delle vicende giuridiche dell'operazione è quella dell'intervento di una modifica definitiva dei rapporti di debito-credito tra le parti. Tutte le volte in cui intervenga una vicenda che incide sul soggetto passivo modificandone in via definitiva sulla capacità di produrre effetti, giuridici ed economici, gli Stati debbono riconoscere ai soggetti coinvolti il diritto ad esercitare l'adeguamento dell'imponibile al contenuto del nuovo rapporto di credito che li lega²¹⁰.

²¹⁰ In questo senso C-337/13, punto 25.

Non basta, perché sul piano interpretativo la conseguenza necessaria dell'effetto diretto²¹¹ è anche la riduzione dello spazio per una deroga al sistema all'interno dei limiti riconosciuti dall'interpretazione giurisprudenziale dei casi in cui l'effetto diretto operi²¹².

Vale a dire che, pur in presenza della deroga ammessa dal testo della direttiva, l'interpretazione di detta deroga deve essere effettuata restrittivamente. Non è rimesso alla valutazione degli Stati cosa sia mancato pagamento e cosa invece vicenda sostanziale che incida sulle vicende giuridiche del rapporto. Questa valutazione deve esser fatta, da giudici nazionali e interpreti, nel senso di escludere di volta in volta che ci si trovi davanti ad una delle ipotesi per cui l'art. 90 comma 1 espliciti effetti diretti.

Il mutamento di prospettiva, rispetto alle prime fasi dell'armonizzazione e alla disciplina della prima e seconda direttiva è radicale. Agli Stati membri non spetta più l'obbligo, prima ancora il diritto, di interpretare in modo coerente col proprio sistema interno le fattispecie per cui la variazione può essere effettuata. Al contrario, agli Stati membri spetta l'obbligo di dimostrare che, tutte le volte che il diritto ad effettuare la variazione viene negato – dal sistema impositivo nazionale come dalle scelte interpretative dei giudici interni – tale scelta rientra nei limiti del mancato pagamento per come interpretato dalla Corte di Giustizia.

La prospettiva è definitivamente ribaltata, rispetto a quell'armonizzazione del modello d'imposizione con effetti vincolanti indiretti che caratterizzava le prime fasi d'introduzione dell'imposta. Allo stesso modo una simile interpretazione consente di cogliere in nuce un diverso rapporto tra l'applicazione delle categorie giuridiche nazionali che regolano l'operazione imponibile come scambio e la disciplina dell'imposta armonizzata.

In questo senso la disciplina non è confliggente, poiché sempre si richiama al criterio della certezza, che è sempre una certezza giuridica, e non potrebbe essere altrimenti,

²¹¹ Per una ricostruzione in generale, con ampio approfondimento sul dibattito europeo ed internazionale, sull'effetto diretto delle norme sufficientemente chiare contenute nelle direttive iva si legga COMELLI, *Iva europea*, cit. 258.

²¹² Vale a dire che il giudice nazionale dovrà riconoscere il diritto all'effettuazione della variazione tutte le volte in cui questi non abbia potuto goderne ai sensi dell'applicazione della disciplina nazionale corrispondente. Lo sforzo interpretativo del giudice nazionale, quindi, dovrà essere quello di un'esegesi del rapporto e delle vicende patologiche ad esso occorse, così da capire se si tratti di un'ipotesi di modifica definitiva dei rapporti creditorî tra le parti.

del mutamento degli obblighi reciprocamente assunti dalle parti per la realizzazione dell'operazione intesa come fatto generatore dell'imposta.

Si crea, allora, un rapporto virtuoso, per cui l'interprete europeo deve affidarsi a quello nazionale per la corretta qualificazione della vicenda sopravvenuta, che dovrà però qualificarla nel rispetto delle fattispecie di fonte comunitaria. Solo l'interprete del diritto interno, infatti, è capace di applicare in modo sistematico le categorie, non solo di diritto tributario, anzi soprattutto di diritto civile²¹³, che valgono a comprendere se vi sia stata o meno una mutazione delle posizioni reciproche delle parti.

Al contempo, però, nell'effettuare quest'analisi il giudice nazionale non potrà limitarsi ad un'analisi formale, fondata sulla qualificazione nominale delle vicende – patologiche o fisiologiche – che abbiano coinvolto l'operazione imponibile di volta in volta considerata. Al contrario dovrà assumere una posizione ermeneutica di stampo europeo, così da distinguere il mancato pagamento, inteso come mero ritardo, in alcun modo giuridicamente apprezzabile, dalle altre ipotesi, qualunque qualificate, che però, incidendo in modo definitivo sul contenuto dell'operazione – dunque sulla debenza del corrispettivo – devono poter condurre all'attivazione della procedura di variazione²¹⁴.

L'esito a cui conduce l'evoluzione dell'interpretazione successiva all'introduzione dell'articolo 90 ha quindi obbligato e sta obbligando ad una complessiva revisione delle modalità e dei limiti dell'attuazione nei sistemi nazionali.

Se in principio l'introduzione della disciplina era necessaria per consentire che venisse coerentemente applicata l'imposta sul valore aggiunto, nel senso che l'imposta veniva calcolata e liquidata correttamente solo se calcolata in relazione ad una base imponibile determinata nel rispetto dei caratteri essenziali, ora questa funzione è superata. Non disconosciuta, perché come sempre nell'evoluzione

²¹³ Si intenda qui il diritto civile come riferimento in senso lato alla disciplina dei rapporti tra i privati, quando con tutta evidenza, come si vedrà, vengono in rilievo vicende connesse al diritto fallimentare, alle procedure di esecuzione, al diritto commerciale e – almeno in potenza – anche al diritto amministrativo. Si pensi al caso di un atto espropriativo, per cui viene riconosciuto un indennizzo, poi dichiarato nullo per vizio essenziale dell'atto. In questo caso la variazione sarà dovuta all'esito di una vicenda strettamente pubblicistica.

²¹⁴ Si declina – anche – così il principio di effettività, rispetto al quale si rimanda al già citato

europea, soprattutto quella di matrice giurisprudenziale, i cambiamenti avvengono per successive incorporazioni, mai per strappi.

Tuttavia costituirebbe un'ingiustificata restrizione l'affermazione per cui lo scopo delle variazioni è esclusivamente quello di consentire un corretto computo dell'imponibile. Non si tratta di errori, o di vicende rigidamente collegate all'esercizio del computo delle componenti riconducibili alla determinazione della base imponibile. Occupandosi di variazioni, piuttosto, il diritto vivente si fa interprete di una più ampia evoluzione nell'interpretazione sistematica dell'iva che ha per oggetto precipuo la crescente valorizzazione degli effetti giuridici prodotti dall'operazione come contenuto rilevante si dini dell'applicazione dell'imposta.

Nel modello impositivo dettato dalla direttiva, infatti, l'esercizio del diritto di detrazione garantisce la neutralità non come vantaggio economico, inteso come spostamento del peso economico dell'imposta, quanto piuttosto come garanzia della parità di trattamento fiscale all'interno di un mercato unico europeo, che rimane sempre l'obiettivo finale a cui debba tendere l'implementazione di un sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

Anche per quel che concerne la formulazione della disciplina applicabile al tema della detrazione va rilevato come la scelta del legislatore comunitario si caratterizzi per l'estrema semplificazione, fin quasi a divenire genericità. Come già si è visto in relazione alle regole per la determinazione dell'imponibile in base al corrispettivo la semplicità della formulazione comunitaria doveva servire a tradurre in termini normativi un modello che doveva essere facilmente comprensibile nella formulazione e lineare nella dinamica applicativa, pur senza arrivare all'elaborazione di un'imposta uniformemente applicabile in tutti i paesi membri dell'Unione.

Tuttavia, anche in relazione alla detrazione quella che appariva come una semplificazione volta ad individuare un modello ideale ed essenziale cui tutti gli Stati potessero uniformarsi ha comportato l'insorgere di non poche complessità in sede di attuazione.

La soluzione del problematico rapporto tra neutralità, dunque misura dell'imponibile, e detrazione è essenziale per poter meglio comprendere quale sia,

anche all'interno del regime delle variazioni, il legame che deve correttamente intercorrere tra le modifiche dell'imponibile e quelle dell'imposta.

3.7. La disciplina europea delle variazioni per un assetto sistematico delle vicende giuridiche

Il regime delle variazioni si conduce sempre ad una vicenda sopravvenuta che ricalca, in un certo modo a contrario, la disciplina applicabile al momento genetico dell'imposta. Per questa ragione si ritrovano nel regime delle variazioni tutti i nodi concettuali che, più ampiamente riguardano la qualificazione e quantificazione dell'operazione imponibile e dell'imposta. Soltanto, in tema di variazioni, tutta l'applicazione, non già le questioni sistemiche e interpretative, della disciplina dovrà esser invertita. All'operazione intesa come produzione di un maggior valore – o valore aggiunto – si contrappone la registrazione di un minor valore effettivamente prodottosi, rispetto a quello auspicato o pattuito al momento della conclusione dell'operazione e dell'esigibilità dell'imposta. Così, alla determinazione dell'imposta dovuta in conseguenza del maggior valore prodotto corrisponde la determinazione di una minor imposta dovuta per l'effetto della decurtazione del valore dell'operazione o del più radicale venir meno della stessa.

Il rapporto tra la definizione dell'operazione originariamente considerata e la quantificazione dell'imposta originariamente dovuta è identico a quello che intercorre tra la quantificazione della variazione in diminuzione e la riduzione dell'imposta che da questa diminuzione dipenda.

Ugualmente e specularmente è pertanto necessario poter declinare il rapporto tra la quantificazione della minore imposta dovuta dal cedente o prestatore e la minor detrazione godibile dal cessionario o committente. Se, come si è detto sopra, la neutralità del sistema impositivo dell'imposta sul valore aggiunto è garantita dalla piena corrispondenza tra il contenuto del diritto di detrazione e quello dell'imposta versata a titolo di rivalsa nelle precedenti fasi della catena produttiva e distributiva, è evidente che ogni modifica quantitativa di quest'ultimo dovrà riflettersi anche in una rideterminazione del diritto di credito goduto dal cessionario o committente.

Per questa stessa ragione è importante poter comprendere come detrazione e neutralità siano state influenzate e interpretate dalla giurisprudenza fin dal momento dell'introduzione dell'iva come imposta europea.

Si è detto che la mancata armonizzazione della disciplina delle variazioni avrebbe potuto comportare un'alterazione della piena attuazione del libero mercato, a causa delle differenti discipline che avrebbero potuto essere considerate applicabili nei diversi Stati membri. Così, nella prima fase d'introduzione di un'imposta sui consumi fondata sul meccanismo essenziale della rivalsa e detrazione l'interprete è stato chiamato a fronteggiare analoghe incertezze interpretative.

Una difforme applicazione della detrazione, infatti, determinava una compromissione dell'intera dinamica applicativa dell'imposta che, in mancanza dell'essenziale funzione interpretativa svolta dalla Corte di Giustizia, avrebbe potuto incidere anche sul fondamento giuridico e l'effettivo esercizio del diritto a detrazione.

La compromissione, in particolare, riguarda l'esigibilità dell'imposta in tutti quei casi in cui l'addebito dell'iva non corrisponde all'operazione per effetto della diversa interpretazione dei requisiti soggettivi, o di quelli oggettivi, o di quelli territoriali.

All'interno di un sistema così delineato la variazione dell'imponibile non può che determinare una variazione dell'imposta. Meglio, deve escludersi la sostenibilità sistematica di una modifica dell'imponibile che non comporti automaticamente anche una modifica dell'imposta dovuta in relazione all'operazione per cui il debito è sorto.

A presidio di questa corrispondenza non è solo il principio di proporzionalità: l'imposta deve essere neutrale per l'operatore economico, per cui come si è detto, non si può verificare un obbligo di versamento a titolo d'imposta per una somma superiore a quella che lo stesso operatore economico abbia il diritto di vedersi pagata in rivalsa in ragione del corrispettivo pattuito per l'operazione.

Ciò che emerge è che all'individuazione del corretto rapporto tra l'imponibile ridotto e l'esatta quantificazione dell'imposta concorre anche il principio di proporzionalità. Anzi è proprio la necessità di garantire che l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto sia rispettosa del principio di proporzionalità, già ricordato come carattere essenziale dell'iva, a rendere evidente l'esigenza di adeguare l'imposta alla variazione dell'imponibile.

Le variazioni, infatti, garantiscono che il rapporto tra imponibile, considerato come somma effettivamente dovuta dal cessionario o committente al cedente o prestatore, ed imposta mantenga la proporzione che ne garantisce l'uniforme applicazione. La proporzionalità come carattere essenziale dell'imposta sul valore aggiunto, dipende dalla possibilità di poter sempre rinvenire questo rapporto inalterato. Anche perché, alla luce di quanto si è detto in ordine ai criteri per la determinazione dell'imponibile, questo equivale a dire che si mantiene l'imposta proporzionale al corrispettivo effettivamente pattuito per l'operazione considerata.

È questa la corrispondenza che, sotto il profilo sistematico, consente di arrivare a garantire l'uniformità delle condizioni fiscali applicabili all'interno del mercato comune. L'armonizzazione, infatti, verrà garantita dal fatto che il calcolo dell'imposta sia sempre e comunque correlato all'effettivo contenuto economico dell'operazione, quale che sia l'aliquota applicabile (la cui diversità è astrattamente irrilevante, stante la neutralità dell'imposta).

L'affidamento al corrispettivo come criterio di quantificazione dell'imponibile più uniforme e più neutro all'interno di un mercato che si suppone unico dipende proprio dall'affidamento del legislatore alla realizzazione di un mercato comune. La fissazione del prezzo dovrebbe essere caratterizzata dall'avverarsi di regole di concorrenza europee, in cui la competizione tra beni dello stesso livello di produzione e commercializzazione prescinde dalla provenienza geografica delle merci, purché essa si trovi all'interno del territorio dell'unione.

Ora, visto che il requisito della proporzionalità è essenziale perché si possa considerare correttamente applicata l'imposta sul valore aggiunto, e che in particolare l'imposta deve risultare da ultimo proporzionale rispetto al corrispettivo pattuito per l'operazione, è evidente che tale requisito deve potersi preservare anche quando il corrispettivo muti.

È anche per questa ragione che il regime europeo delle variazioni non prende in considerazione ipotesi diverse rispetto a quelle derivanti dalla determinazione dell'imponibile. Tutto ciò che esula dal rapporto tra corrispettivo, imponibile ed imposta, non attiene alla disciplina di questa materia, che costituisce sempre un contenuto di dettaglio della più ampia regolamentazione dei criteri per la determinazione dell'imponibile.

Le variazioni dell'imposta, quindi, rilevano in quanto effetto necessario della modifica sopravvenuta del corrispettivo e dell'imponibile, mentre sono del tutto irrilevanti, a questi fini eventuali adeguamenti nel calcolo dell'imposta dovuta non direttamente riferibili alle vicende dell'operazione imponibile.

Per questa ragione l'effetto della variazione dell'imponibile registrata come effetto di una vicenda del corrispettivo o dell'operazione considerata deve necessariamente riflettersi sull'imposta applicabile.

Ad un minor corrispettivo corrisponde un minor imponibile e, di conseguenza, una minore imposta. Ora poiché per definizione la variazione dell'imponibile è rilevante in quanto tale solo se interviene dopo che l'imposta è divenuta esigibile essa comporterà una serie di modifiche tra loro concatenate. Il cedente o prestatore, infatti, dovrà comunicare al cessionario o committente che l'oggetto della sua pretesa è mutato, e per quanto riguarda l'imponibile, e per quanto riguarda l'imposta.

Quest'ultimo passaggio non viene specificamente indicato in nessun punto della direttiva, tuttavia, come emerge anche dall'interpretazione conforme della Corte di Giustizia, esso è da considerarsi intrinseco alla natura dell'imposta. È del tutto evidente che la modifica dell'imponibile a cui non dovesse corrispondere un adeguamento dell'imposta dovuta non condurrebbe in alcun modo al risultato sperato.

Di nuovo emerge in modo chiaro come la variazione dell'imposta si configuri, ai fini dell'applicazione della direttiva, come un'operazione negativa. Si può così continuare il parallelo con l'applicazione dell'imposta nell'operazione, per cui come alla determinazione dell'imponibile segue necessariamente l'applicazione dell'imposta così alla determinazione della variazione in diminuzione segue necessariamente la riduzione dell'imposta dovuta.

Nel sistema europeo, quindi, non si tratta specificamente di una rettifica o di una modifica della detrazione dell'imposta, quanto piuttosto della registrazione di una componente negativa nel computo dell'imposta dovuta.

Non si tratta cioè di un maggior credito del soggetto passivo dei confronti dell'erario, quanto piuttosto di un minor debito rispetto a quanto precedentemente considerato per quella specifica operazione. Il riferimento al diritto di detrazione come meccanismo per l'adeguamento dell'imposta all'imponibile rideterminato è una

possibilità che viene tacitamente riconosciuta agli Stati membri ma non costituisce espressa applicazione di una previsione comunitaria.

Ciò è coerente col fatto che in tutta la materia delle variazioni la formulazione dell'art. 90 lascia agli Stati membri la più totale libertà di scelta in ordine alle modalità di realizzazione della modifica, per cui, in assenza di specificazione è sufficiente che nell'implementazione si garantisca il risultato di adeguare l'imposta al corrispettivo rideterminato.

Il tema delle variazioni consente di rilevare come sempre, per poter applicare correttamente l'imposta, sia necessario prendere in considerazione le operazioni nel loro complesso e valorizzarne a pieno la capacità di produrre effetti giuridici. La giurisprudenza europea arriva ad affermare in via indiretta, occupandosi di variazioni, che solo quelle operazioni che siano in grado di incidere sul rapporto di debito e credito, civilisticamente inteso, tra le parti, potranno essere assunte quali operazioni imponibili. Perché un'operazione iva si consideri realizzata, dunque, non è sufficiente che ci sia l'impossessamento del bene o l'effettuazione di un servizio. È invece necessario che ciò avvenga in corrispondenza di una mutazione dei rapporti di debito e credito tra i soggetti e che entrambi questi effetti dipendano dalla identica fonte giuridicamente apprezzabile.

Quale che sia questa fonte, come direttiva e interpreti evidenziano a più riprese, ciò che però è necessario è che, nell'ordinamento di riferimento, questa produca l'effetto di modificare le posizioni creditorie reciproche dei due soggetti e, al contempo, sia in grado di produrre i correlati effetti reali e obbligatori. Al verificarsi di questa condizione e solo allora sarà possibile qualificare un'operazione come imponibile. Specularmente al venir meno della fonte giuridica, o al mutare nell'an o nel quantum di uno degli effetti prodotti il requisito dell'imponibilità verrà meno e si dovrà procedere alla variazione.

Questa formulazione supera anche i limiti che derivano dal modello nazionale per quel che concerne le fattispecie. L'interpretazione dell'art.90 come di un presidio immediatamente applicabile nell'ordinamento interno in ragione delle sole modifiche definitive del rapporto creditorio tra le parti supera la necessità di una pedissequa indicazione delle fattispecie rilevanti.

Viene così superata anche ogni discrasia sul piano dell'attuazione nazionale. quando il legislatore nazionale escluda arbitrariamente un'ipotesi di modifica del contenuto del rapporto giuridico tra le parti da quelle che danno luogo all'operazione, sarà direttamente la norma comunitaria ad intervenire in supplenza.

Al di là delle difficoltà interpretative, quindi, il 90 immediatamente applicabile è uno straordinario strumento di semplificazione, dacchè permette di prescindere dalle complicate elencazioni di fattispecie rese nell'attuazione, valorizzando invece l'essenza giuridica dei rapporti tra le parti, a sua volta inoltre frutto di un'interpretazione omogenea che deriva dall'applicazione del corrispettivo come nozione autonoma.

Le variazioni diventano così, nell'interpretazione lo strumento con cui scarnificare le caratteristiche essenziali del profilo oggettivo dell'operazione imponibile, consentendo di mettere in rilievo il fondamentale vincolo giuridico che lega le parti e la molteplicità dei suoi effetti.

Questo presidio è di tale importanza, nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, che la Corte di Giustizia arriva ad affermarne l'immediata applicabilità, proprio valorizzando gli elementi di debito e credito che corrispondono all'operazione. la libertà riconosciuta agli Stati nelle modalità dell'attuazione, nelle procedure e addirittura nella coerenza delle fattispecie con l'ordinamento giuridico nazionale incontra questo limite invalicabile, la modifica definitiva dei rapporti di debito e credito tra le parti.

Tutte le volte in cui, quale che sia la causa, il che non interessa in senso casistico all'ordinamento europeo, il rapporto creditorio tra le parti muta, allora dovrà essere riconosciuta ai soggetti coinvolti la possibilità di operare la variazione secondo le modalità previste da ciascuno Stato.

È evidente che, arrivati a questo punto dell'evoluzione ordinamentale, è dato per scontato che ciascun paese membro abbia provveduto ad una propria procedura per l'effettuazione delle variazioni. Ciò di cui ci si preoccupa, quindi, è che le fattispecie di applicazioni siano tanto ampie da arrivare a coprire ogni ipotesi di modifica del rapporto creditorio. L'evoluzione nel senso della immediata applicabilità avviene così fisiologicamente, quale effetto necessitato dell'ampliamento delle tutele la cui garanzia è affidata alla disciplina delle variazioni.

Proprio perché attiene all'essenza dell'operazione imponibile, in quanto incide direttamente sull'individuazione del presupposto quale conclusione di un contratto con produzione d'effetti obbligatori o reali e contestuale obbligo di versamento del corrispettivo la variazione non può non essere consentita.

È l'ordinamento comunitario stesso che ne afferma la necessità, come presidio per il suo ordinato funzionamento.

3.8. La disciplina europea della variazioni e le esperienze nazionali di armonizzazione della disciplina delle vicende giuridiche dei rapporti

Nel quadro attuale uno Stato membro, o uno Stato che aspiri ad entrare a far parte dell'unione europea deve per forza prevedere, nel suo ordinamento, una specifica disciplina delle variazioni. Ove questa mancasse, tuttavia, potrebbe intervenire il ruolo di supplenza della direttiva, che andrebbe ad essere direttamente applicata²¹⁵.

Quello odierno è però il punto d'approdo di un lungo percorso evolutivo in cui, per le ragioni sistematiche già analizzate, sono stati proprio i modelli nazionali e quello eurounitario a confrontarsi ed integrarsi fino alle più recenti statuizioni in tema d'immediata applicabilità dell'art. 90.

Questo esito, dunque, è frutto anche del confronto delle diverse esperienze nazionali, che hanno consentito di indagare e meglio comprendere quale fosse la natura e quali i limiti del rapporto tra il presupposto, le operazioni imponibili e le loro vicende successive e la determinazione d'imponibile e imposta. Da principio, infatti, non tutti gli ordinamenti, con l'introduzione dell'iva, avevano ricondotto a categorie note di diritto civile, come anche a categorie autonome di diritto tributario, già utilizzate altrove per individuare classi di operazioni imponibili in ragione delle loro caratteristiche tipiche ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

Come ha ricordato, con sguardo retroattivo, di recente la Corte di Giustizia, ogni valutazione sulla compatibilità di un sistema nazionale che non prevedesse alcuna disciplina delle modifiche dell'imponibile è quindi necessariamente rimessa ad un

²¹⁵ E ciò che è più plausibile è immaginare che l'esigenza di correzione verrebbe soddisfatta avvalendosi dell'istituto del rimborso

momento successivo all'introduzione della sesta direttiva²¹⁶. È l'analisi stessa dell'evoluzione dei modelli di armonizzazione che ha corrisposto all'avvicinarsi delle direttive che lascia emergere come, in assenza di una specifica previsione comunitaria, coerente con una disciplina ampia e di dettaglio tesa a ridurre quanto più possibile gli spazi di autonomia degli Stati membri, a prevalere fosse l'esigenza di garantire la coerenza del sistema interno.

Al contempo, nella valutazione autonoma degli Stati membri potevano rientrare le esigenze più diverse, non ultime quelle di vedere cristallizzata la pretesa tributaria, senza prevedere la possibilità per le parti di una modifica successiva, potenzialmente suscettibile di un uso ultroneo dello strumento correttivo. Allo stesso modo un modello di armonizzazione che agiva solo in modo indiretto sulle scelte legislative di attuazione si limitava ad affermare i caratteri dell'imposta come principi ispiratori del modello impositivo. Come è emerso, dunque, l'esigenza di garantire la neutralità si fermava al momento genetico dell'obbligazione e non sarebbe bastata comunque l'attività interpretativa della Corte, in assenza di un'armonizzazione forte.

Inoltre, l'assenza di un'autonoma tassonomia delle operazioni imponibili, intesa sia come assenza di un modello comune a cui riferirsi, sia come introduzione di un obbligo comunitariamente determinato di fare riferimento alla propria disciplina civilistica di riferimento, ha determinato una necessaria varietà di soluzioni applicative. Sia dal punto di vista del grado di dettaglio delle diverse legislazioni – per cui al momento dell'introduzione della nuova imposta sul valore aggiunto solo Italia e Germania prevedevano una disciplina dettagliata delle ipotesi di variazione – sia, più radicalmente, in ordine all'effettiva introduzione di una o più disposizioni specificamente destinate a regolare il rapporto tra vicende dell'operazione e modifiche della base imponibile o dell'imposta.

²¹⁶ Sentenza C-498/82 (?) che si occupa esattamente di questo, concludendo per l'impossibilità di giudicare in ordine alla legittimità di una disciplina nazionale che non prevedesse alcun tipo di adeguamento dell'imposta al sopravvenuto scioglimento dell'operazione imponibile.

Ancora maggiore poteva poi essere la discrasia derivante dall'autonomia riconosciuta agli Stati membri per quel che concerne la determinazione della base imponibile e, ancora di più, i profili procedurali di effettuazione della variazione.

La relazione tra un modello d'implementazione fondato sul richiamo espresso a modelli dello scambio civilisticamente intesi e modelli portatori di un'autonoma individuazione dell'oggetto dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, è la stessa prima richiamata in ordine alla qualificazione degli effetti.

Al contempo, per quegli ordinamenti in cui il contenuto dell'operazione viene espressamente ricondotto alle vicende del modello di scambio disciplinato dal diritto interno il parametro di misura dell'imponibile corrisponderà in via tendenziale ad un effetto giuridico qualificato riconducibile al modello di scambio di volta in volta assunto a modello.

Allo stesso modo, e con ancor più evidenza, il procedimento con cui effettuare l'adeguamento dell'imposta alle modifiche dell'operazione o dell'imponibile può seguire le tecniche più svariate. Non solo con riferimento alla possibilità alternativa di esercitare il diritto alla detrazione o il diritto al rimborso, che rimane un caposaldo dell'interpretazione eurocomunitaria, quanto anche in ordine al rapporto di diritto formale con gli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni effettuate.

In un contesto iniziale, di armonizzazione operata solo indirettamente quale ravvicinamento ad un modello impositivo condiviso, quando ancora né le scelte legislative né l'intervento interpretativo della giurisprudenza comunitaria avevano condotto all'elaborazione di una teoria generale delle caratteristiche rilevanti di un'operazione imponibile ai fini dell'iva entrambi i modelli di attuazione dovevano poter essere considerati ugualmente ammissibili.

Allo stesso modo, per conseguenza necessitata, anche i diversi criteri di quantificazione e determinazione dell'imponibile e la possibilità di prevedere una disciplina specifica nell'ipotesi di vicende sopravvenute del rapporto veniva legittimamente rimesso alle scelte degli stati.

Per poter meglio comprendere il senso di questa distinzione può forse essere utile una breve ricostruzione dei modelli d'implementazione realizzati dagli Stati che appartenevano all'originario gruppo dei fondatori e che per questo si sono

avventurati in una regolamentazione del tema più urgente per ragioni di coerenza interna che non di aderenza al modello comunitario.

Nel primo gruppo, quello che qualifica le operazioni imponibili in base alla possibilità di sussumere lo scambio in un modello contrattuale già noto, rientrano Francia, Germania, Belgio e la stessa Italia. Si affidano invece ad un modello deformalizzato d'individuazione delle operazioni imponibili i Paesi Bassi.

Questa differenza tra sistemi impositivi che, pur con i dovuti correttivi, valorizzano il rapporto organico tra disciplina di diritto civile e contrattuale e disciplina di diritto tributario si manterrà anche a fronte del successivo ampliamento della Comunità, ora Unione, e continuerà a marcare la differenza tra sistemi giuridici differenti.

Ciò è inoltre vero sia per quel che riguarda la determinazione delle operazioni imponibili sia per quel che concerne la quantificazione della base imponibile, nel momento genetico dell'operazione così come nelle sua modifiche sopravvenute²¹⁷.

Pur all'interno dei due gruppi che potremmo considerare omogenei è comunque importante rilevare come il livello di dettaglio nell'attuazione della disciplina sia differente, e conduca, in ogni caso a risultati potenzialmente disallineati in ordine alla rilevanza sul piano fiscale delle vicende dell'operazione a monte.

Il sistema più dettagliato, nell'implementazione della seconda direttiva, e per quel che riguarda l'attuazione di una specifica disciplina delle variazioni è stato sicuramente quello introdotto dalla Germania, che ha provveduto all'implementazione dell'imposta sul valore aggiunto già nel 1967, con efficacia a decorrere dal primo gennaio 1968. La prima implementazione dell'iva tedesca individuava come imponibili quelle che vengono qualificate come “forniture ed altre prestazioni”, oltre alle importazioni, come è d'obbligo sin dalla seconda direttiva, qualificando come metro per la determinazione della base imponibile la retribuzione, intesa come tutto quello che il destinatario di una fornitura o di una prestazione deve spendere, secondo gli accordi, per ottenere la fornitura o la prestazione stessa.

²¹⁷ Il problema è lo stesso che ha coinvolto, nel dibattito nazionale, il tema della soggettività passiva. Come anche in questo settore la soluzione è sempre la medesima, vale a dire provvedere a un'interpretazione comunitariamente orientata delle categorie interne, ai fini dell'interpretazione corretta della norma tributaria.

Sulla base di questo assioma viene introdotta una disposizione che si occupa specificamente della possibilità che si verifichi un disallineamento tra la contribuzione pattuita e la contribuzione ricevuta e che consente di modificare la base imponibile dal momento in cui le parti ricevono la notizia del disallineamento sopravvenuto.

Insieme a quello italiano, già disciplinato nella prima versione del dpr 633 all'art. 26, il sistema tedesco è quello che introduce fin dal primo momento una più compiuta disciplina della possibilità di effettuare delle modifiche dell'imponibile per cause sopravvenute in un momento successivo rispetto a quello della realizzazione dell'operazione imponibile. Coerentemente con la bipartizione prima ricordata è interessante notare come si tratti anche dei due ordinamenti in cui la scelta del legislatore nazionale è stata quella d'individuare in maniera più esplicita il riferimento a figure contrattuali tipiche (o facilmente individuabili) proprie dei due ordinamenti.

Il sistema tedesco e quello italiano, già in attuazione della sola seconda direttiva, individuano un rapporto immediato tra vicende e imponibile, in particolare nella parte in cui venga a modificarsi in tutto o in parte, nell'an o nel quantum, la capacità dell'obbligazione stessa di produrre effetti giuridicamente vincolanti in capo ai soggetti coinvolti nella realizzazione dell'operazione.

Uguualmente, altri sistemi, come è il caso della Francia, portatori della più antica e consolidata esperienza in materia di disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, non prevedevano una normativa di dettaglio in ordine alla possibile modifica sopravvenuta dell'imponibile. In particolare, i modelli più apertamente ispirati a quello francese si limitano ad escludere dall'imponibilità gli sconti riconosciuti contrattualmente, mentre rimanevano esclusi, al momento dell'introduzione della seconda direttiva, gli sconti riconosciuti successivamente, in corso di esecuzione, quando comunque l'operazione era già divenuta esigibile.

La disciplina delle variazioni lascia emergere le stesse differenze che caratterizzavano in linea più generale le singole previsioni di attuazione della direttiva in materia di individuazione delle operazioni imponibili e di determinazione della base imponibile. Le discipline erano infatti coerenti con l'assetto formale delle prime direttive, la mancanza di una disciplina delle variazioni, come anche di un maggior

ravvicinamento della disciplina di dettaglio delle operazioni imponibili e dell'imposta, emerge piuttosto dagli interventi giurisprudenziali.

Emerge poi, dalla breve analisi, un'ulteriore aspetto di particolare interesse, ovvero che sin da principio l'Italia si distingue sul piano dell'attuazione per la sua scelta originale di separazione degli obblighi di fatturazione e di registrazione. Questa scelta, che offre la possibilità di continuare la compensazione anche in un momento successivo rispetto a quello della conclusione dell'operazione, rimane il tratto distintivo di maggior rilievo rispetto agli altri sistemi nazionali e merita d'essere più approfonditamente analizzato.

Capitolo IV

Vicende giuridiche dei rapporti e variazioni iva nell'esperienza italiana di attuazione

4.1. L'assenza delle vicende giuridiche nella delega originale in attuazione delle prime direttive

La via italiana alle variazioni ha avuto una genesi tutta nazionale. Quella della delega del 1971, che recependo le direttive come principio direttivo consentiva uno spazio di autonomia normativa al legislatore italiano del tutto originale²¹⁸. Si trattava ancora di realizzare una soluzione originale come quella delle variazioni senza che si affermasse il modello impositivo ma quando ancora si trattava di armonizzare le imposte esistenti.

Le variazioni nascono dunque come garanzia della coerenza del modello impositivo delineato dal legislatore nazionale. Ben prima che il modello comunitario raggiungesse la compiutezza che conosciamo oggi, con l'implementazione – seppure imperfetta – di un sistema impositivo eurounitario, la preoccupazione del legislatore nazionale era quella di garantire la coerenza e la sistematicità nell'applicazione dell'imposta, sia al suo interno, sia nel rapporto con tutto il sistema tributario che veniva allora riformato²¹⁹.

La scelta, a fronte di una formulazione europea necessariamente vaga²²⁰, così da lasciare un maggiore spazio di libertà nell'attuazione nazionale, è stata quella di vincolare ancora una volta le fattispecie tributarie a quelle del diritto civile e

²¹⁸ Il riferimento è alla Legge n. 825 del 9 ottobre 1971, *Delega legislativa al Governo della Repubblica per la riforma tributaria*, che all'art. 5 comma 1 afferma che *la disciplina dell'imposta sul valore aggiunto sarà informata alle norme comunitarie nonché ai seguenti principi e criteri direttivi* poi elencati. Sulla vicenda parlamentare che ha condotto dall'emanazione della legge delega al Decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, si legga *L'imposta sul valore aggiunto – Lavori preparatori e norme di attuazione*, in Quaderni di studi e di legislazione, a cura del Servizio studi legislazione e inchieste parlamentari, Roma, 1973. Per un'inquadramento dell'introduzione dell'iva all'interno del più ampio quadro di riforma del sistema tributario in corso nei primi anni '70 in Italia si legga invece BORIA, *Sistema Tributario* in Dig. Disc. Priv. (voce), VI, La riforma tributaria degli anni '70, XXX

²¹⁹ Sulla riforma del sistema tributario negli anni '70 e sulle esigenze di sistema delineatesi in relazione al nuovo modello anche COSCIANI, *Struttura dei sistemi tributari e loro riforma*, in Dir. Prat. Trib., 1979, I, 505, oltre alle riflessioni di BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Padova, 1969.

²²⁰ Ricostruisce l'evoluzione legislativa europea in relazione alle necessità dell'interprete nazionale per l'attuazione della nuova imposta PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 78

commerciale²²¹. Per questo, pur con le modifiche che si sono succedute negli anni per garantire un'eguale estensione delle fattispecie imponibili in Italia e negli altri paesi membri²²², rimane inalterato il criterio adottato per l'individuazione delle operazioni imponibili ²²³. Al contempo, le variazioni emergono necessitate da questa impostazione, nella prospettiva garantista che vuole garantire al soggetto passivo che l'imponibilità corrisponda solo a operazioni tipiche o tipizzabili e che venga meno al venir meno delle stesse²²⁴.

Le variazioni quindi nascono prima dell'attuazione della sesta direttiva, quando il sistema dell'iva era soprattutto un sistema nazionale²²⁵. Lunga è la strada che ha

²²¹ Per il riferimento al rapporto col diritto civile si veda CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, Cedam, 1992, passim, e in particolare i capitoli 1 e 2; FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1969, I, passim e in particolare 21 e 28; BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in Dir. e prat. Trib., 1981, I, 1443, GREGGI, *Presupposto soggettivo e insistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013, 81

²²² Per quel che concerne le riforme dell'imposta succedutesi negli anni si veda la ricostruzione di FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Enc. Giur., [XLVI, 1993] e CECAMORE, *Valore aggiunto*, cit.; mentre per una ricostruzione del percorso che ha condotto dalle direttive al dpr 633 il riferimento è a MICHELI, *L'iva dalle direttive comunitarie*, cit. 431.

²²³ Sulla qualificazione delle operazioni imponibili nell'ordinamento nazionale CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 43; PIERRO, *Beni e servizi*, cit. 268; per quel che concerne il rapporto con il legame con le categorie di diritto civile nell'individuazione delle operazioni imponibili si veda LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. Giur. Treccani, 1989, 10, in cui l'Autore evidenzia che gli art. 2 e 3 del dpr 633 segnalano le caratteristiche essenziali delle operazioni a titolo oneroso legando le cessioni di beni alla costruzione e al trasferimento di diritti reali o altri diritti reali minori di godimento e contratti aventi generalmente ad oggetto un *facere*. Per quel che invece concerne specificamente le cessioni di beni si legga FILIPPI, *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 1984. Si evidenziano poi le difformi posizioni di INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'iva*, in Dir. Prat. Trib., 1973, I, 476 e PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 277, che hanno sostenuto che con la locuzione "cessione di beni" il legislatore volesse ricomprendere anche il trasferimento della semplice disponibilità economica del bene o del diritto.

²²⁴ Specificamente in tema di variazioni si vedano, CARINCI, *Le variazioni iva: profili sostanziali e formali* in «Riv. Dir. Trib.», 2000, I, 725; BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in TESAURO (a cura di) *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 644; TABET, *Riflessioni in tema di note di variazione Iva per fatture insolite*, in Rass. Trib. 2015, 785. Nelle maggiori opere a carattere monografico in tema di imposta sul valore aggiunto, invece, si leggano BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 92; COMELLI, *Iva comunitaria*, cit. 831; DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, 590; GALLO, *Profili*, cit. 76; PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 524; ancora per quel che concerne le voci enciclopediche, FILIPPI, *Valore aggiunto*, cit., par. 19 e LUPI, cit.

²²⁵ Per una ricostruzione della funzione e della struttura delle variazioni nel modello interno prima dell'introduzione della sesta direttiva si può leggere DUS, in *L'imposta sul valore aggiunto – lavori preparatori e norme di attuazione*, cit. nel commento all'art. 26, 341.

condotto all'introduzione dell'imposta sul valore aggiunto nel 1972, in particolare lunghi sono stati i lavori preparatori che hanno accompagnato la redazione di quello che diventerà poi il dpr 633²²⁶. Questo perché la stessa legge delega del 1971, quando si occupa di imposta sul valore aggiunto, oltre ad un generico recepimento dei principi contenuti nelle direttive, si limita ad una delega molto ampia, che quindi rimette integralmente al legislatore delegato la possibilità di scegliere il modello attuativo nel dettaglio²²⁷. Al contempo, i riferimenti alla disciplina europea rimangono un parametro alquanto generico, poiché, come si è visto, la prima e la seconda direttiva si limitavano a introdurre un modello d'imposta, in cui però il ruolo preminente era ancora quello svolto dalle scelte di attuazione dei singoli Stati membri.

In verità anche la legge delega offre al delegato indicazioni alquanto generiche, seppur chiare nell'individuazione di quelli che dovranno essere gli elementi caratterizzanti della nuova imposta, soprattutto per quel che concerne il tema dell'individuazione delle operazioni imponibili. Oltretutto, in coerenza col fatto che ci si trova in un periodo di grande cambiamento ma di ancor più grande incertezza, il legislatore nazionale sceglie di distinguere i piani: la nuova imposta dovrà essere sì *informata alle norme comunitarie* ma anche (*nonché*) *ai principi e criteri direttivi* declinati nella legge delega²²⁸. D'accordo con la delega stessa, che per prima introduce nel nostro ordinamento l'imposta sul valore aggiunto, quindi, i principi ispiratori sono prima di tutto quelli delineati dal legislatore nazionale, pur nel rispetto delle norme comunitarie²²⁹.

²²⁶ La ricostruzione del lungo percorso e delle molte dilazioni che hanno portato all'emanazione del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633 va ricercata ne *L'imposta sul valore aggiunto. Lavori preparatori e norme di attuazione*, Servizio studi legislazione e inchieste parlamentari (a cura di), Roma, 1973

²²⁷ L'articolo 5 – *Principi e criteri direttivi della disciplina dell'Iva*, afferma che “La disciplina dell'imposta sul valore aggiunto sarà informata alle norme comunitarie nonché ai seguenti principi e criteri direttivi” a cui segue la delega in senso tecnico, con l'indicazione di tutti gli elementi che verranno poi assunti come criteri per l'individuazione della struttura dell'imposta.

²²⁸ Si veda il già citato art. 5 comma 1, cap. della legge delega 825 del 1971

²²⁹ Riferimento introdotto solo in un secondo momento, come appare dalla lettura degli atti parlamentari della II commissione iva, e in particolare dall'intervento riportato in *L'imposta sul valore aggiunto. Lavori preparatori e norme di attuazione*, cit., 142.

Questa prima presa di posizione è significativa, poiché esprime in modo molto chiaro quale fosse il rapporto tra gli ordinamenti nella primissima fase dell'iva, in cui, come si è già visto analizzando l'evoluzione dell'imposta nell'ordinamento comunitario, prevaleva sempre il ruolo degli Stati²³⁰. Questi, infatti, verberando le imposte, potevano definire nel dettaglio il nuovo modello impositivo, con la libertà ampia che derivava da una formulazione normativa europea generica e linguisticamente ancora vaga. Le diverse imposte nazionali, pur nate per garantire l'armonizzazione potevano declinare i diversi modelli impositivi in modo da garantire prima e soprattutto la coerenza col sistema tributario nazionale.

Questa caratteristica emerge in modo ancor più evidente ove si prenda in considerazione il fatto che l'introduzione dell'iva in Italia corrisponde, com'è noto, alla grande riforma tributaria che ha coinvolto in modo radicale tutti i settori dell'imposizione, sotto il profilo del diritto sia formale sia sostanziale²³¹. Per questa ragione, anche, l'istanza che dapprima emerge nell'elaborazione del nuovo modello di imposizione indiretta, è quella di garantirne la coerenza col nuovo sistema, d'accordo col più generale impegno di affrontare il riordino del sistema tributario alla luce delle esigenze dell'equilibrio finanziario²³². Quest'ultimo, anche in ragione di una

²³⁰ Sul rapporto tra ordinamenti e la sua evoluzione, si legga DI PIETRO, *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, 439.

²³¹ Il 28-9-1962 venne insediata la Commissione per lo studio della riforma tributaria di cui facevano parte alcuni tra i più autorevoli studiosi della materia tributaria (tra gli altri Cosciani — vicepresidente —, Allorio, Berliri, Visentini, Scotto, Forte, Steve, Stammati), la quale dopo aver provveduto ad una ampia indagine sulla struttura vigente dell'ordinamento fiscale formulò un articolato progetto di revisione del sistema dei tributi. Gli obiettivi della riforma vennero sintetizzati in quattro punti: perseguire una esigenza di chiarezza e semplicità; ricercare una distribuzione del prelievo tributario più equa ed efficiente, tanto attraverso la progressività quanto con la riduzione dell'area dell'evasione; rendere lo strumento fiscale funzionale alle esigenze di politica economica, prima tra tutte la stabilità del reddito nazionale; adeguare il sistema tributario al contesto comunitario. L'intervento sui tributi vigenti era concepito in termini radicali, con un netto stravolgimento sia della struttura del tributo, sia dei rapporti tra i medio-sistemi. Peraltro in termini metodologici si proponeva una gradualità dei tempi della riforma e comunque il rispetto del vincolo della parità di gettito. Le sollecitazioni della Commissione vennero metabolizzate con una certa lentezza, per essere poi accolte più o meno integralmente (con la sola eccezione di rilievo dell'imposta patrimoniale) nella riforma tributaria dei primi anni settanta. Per la lettura della relazione finale, il cui estensore fu Cosciani, si veda *Stato dei lavori della commissione per lo studio della riforma tributaria*, Milano, 1964. Per quel che concerne la riforma del sistema tributario dei primi anni '70 in Italia si veda BORIA, *Sistema tributario*, cit.

²³² Prima della riforma, infatti, Le imposte dirette concorrevano al gettito delle entrate tributarie (incluse tasse e diritti fissi) in misura del 37,97%, mentre le imposte indirette concorrevano nella misura del 56,68% con un incremento sensibile rispetto all'incidenza avuta nel primo quarantennio dopo l'unificazione nazionale, sul punto si veda GANGEMI, *Sulla cosiddetta*

tradizione in cui la maggior parte del gettito erariale proveniva dall'imposizione sui consumi²³³, era considerato come una condizione essenziale, poiché valeva a garantire il reperimento delle risorse necessarie, nell'attuazione di un nuovo sistema tributario. Peraltro, tra gli obiettivi evidenziati nella legge di delega, oltre ad assicurare la progressività dell'imposizione²³⁴, c'era quello di un nuovo sistema impositivo che potesse essere manovrabile in relazione alle esigenze della politica economica. Sotto quest'aspetto, quindi, l'imposta sul valore aggiunto, nel rispetto sia delle esigenze nazionali, sia dell'impostazione europea, supera, unificandole, le previgenti imposte sui consumi, in cui all'imposta generale si affiancavano le diverse imposizioni locali sul consumo per addivenire all'introduzione di un prelievo unitario e generalizzato²³⁵.

Al contempo, però, la scelta del legislatore della delega non manca di evidenziare la volontà di inserire la nuova imposta indiretta nel quadro della riforma comunitaria²³⁶, utilizzando l'occasione della riforma globale del sistema tributario per introdurre non solo un nuovo modello impositivo ma, più profondamente, dei nuovi principi a cui ispirare l'imposizione indiretta²³⁷. Principi che non vengono mutuati

evoluzione del sistema tributario. Lo sviluppo dei rapporti fra imposizione diretta ed indiretta in Studi in onore di Gino Luzzatto, VI, Milano, 1950, 71.

²³³ Per il rapporto tra gettito derivante dalle imposte dirette e indirette prima della riforma tributaria si veda ancora BORIA, *Il sistema tributario*, cit.

²³⁴ Sulla progressività del sistema, ed in particolare sull'asserzione, contenuta all'art. 1 della legge di delega del 1971, per cui il nuovo sistema tributario doveva essere informato alla progressività il dibattito è stato lungo e articolato, anche alla luce della posizione – ora superata ma allora maggioritaria in dottrina – per cui il secondo comma dell'art. 53 della Costituzione avrebbe svolto una funzione meramente programmatica, non precettiva. Non è possibile dare conto in questa sede dell'intero dibattito, si veda tuttavia ***

²³⁵ Sul carattere della generalità applicato all'imposizione sul valore aggiunto si legga COMELLI, *Iva comunitaria*, cit. 318

²³⁶ Al riguardo l'art. 1 della legge 825 del 1971 che declina l'obiettivo di riforma in un quadro d'insieme teso alla realizzazione degli obiettivi di un prelievo progressivo e rispettoso del principio di capacità contributiva. Sulle difficoltà nell'individuazione della capacità contributiva espressa nell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto si veda, in termini riassuntivi, SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva*, cit. 1305.

²³⁷ È significativo che al momento della presentazione della proposta di legge delega al Parlamento, a seguito dei lavori della Commissione finanze e tesoro, il relatore di maggioranza tenga a sottolineare come "le modifiche strutturali più rilevanti siano state adottate sul terreno dell'imposizione indiretta. L'imposta sul valore aggiunto è stata condotta fino al dettaglio incluso, facendo agire così un'imposizione neutra sull'intero ciclo d'affari, chiudendo gli spiragli all'evasione (sic. NdP), presenti nel sistema d'interruzione della catena, eliminando ipotesi di

per relationem dalla direttiva ma fatti propri dal legislatore italiano, che dettando le linee guida da rispettare nell'elaborazione dell'imposta sul valore aggiunto, evidenzia proprio quei caratteri di proporzionalità, generalità e neutralità che sarebbero poi stati protagonisti anche del modello europeo.

Ciò che è più rilevante è proprio la scelta di riprendere, nel testo della legge delega le formule già utilizzate dal legislatore comunitario. All'art. 5 della legge 825 del 1971, infatti, si parla di cessione di beni di ogni genere e specie effettuate nell'esercizio dell'attività d'impresa e di prestazione di servizi, con la sola esclusione di quelle espressamente esentate per ragioni di rilevante utilità culturale e sociale. Manca quindi ogni riferimento alla dimensione tipicamente giuridica della disciplina dei rapporti economici di cessione dei beni e prestazione dei servizi, che verrà invece introdotta, come emerge dai ricchi lavori parlamentari, nel corso dell'elaborazione del decreto delegato²³⁸. Nella delega, invece, sopravvive ancora una formulazione più prossima alla dimensione economica del diritto, per cui si guarda alla circolazione dei beni come fenomeno economico, che in quanto tale, scambio remunerativo di beni o servizi, deve poter essere apprezzato dal legislatore delegato nel momento della formulazione del modello impositivo nel suo complesso²³⁹.

Ciò che invece appare ben chiaro già dalla delega è la volontà del legislatore nazionale di introdurre fin dal subito i caratteri essenziali della nuova imposta, richiamati dai considerando delle prime direttive, che diverranno poi, come si è visto, uno dei parametri di maggior importanza per l'evoluzione e non solo l'interpretazione della nuova imposta. L'art. 5, che introduce principi e criteri direttivi per la disciplina dell'iva, introduce, seppure in maniera indiretta, i caratteri di essenzialità, neutralità

fenomeni distorsivi di rendita fiscale, anticipando, per la materia, l'armonizzazione con la legislazione vigente nei paesi del Mercato comune"(pag. 88 della relazione di maggioranza di presentazione della legge delega al parlamento). Emerge qui la contrapposizione del modello d'imposta poi effettivamente introdotto con quello, preso in considerazione come opzione alternativa, di una duplice imposta, sul valore aggiunto fino al momento dell'immissione al consumo e sul consumo per la vendita al dettaglio.

²³⁸ Sulle incertezze della legge di delega si veda FANTOZZI, *Il presupposto*, cit. 725, e sulla necessità di provvedere ad un'interpretazione comunitariamente orientata nelle scelte di attuazione BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in *Giur. Imp.*, 1968, 356.

²³⁹ Riprende e valorizza questa interpretazione delle operazioni imponibili INGROSSO, *Le operazioni imponibili*, cit. 462

e generalità, declinando gli elementi essenziali dell'introducenda imposta proprio nel rispetto di questi caratteri specifici.

Così, per quel che concerne le operazioni imponibili si chiarisce fin da subito che la scelta di attuazione dovrà rispettare il principio di generalità²⁴⁰. Seppure non richiamato espressamente, infatti, questo principio si traduce nella scelta di individuare come assoggettate all'imposta le categorie di atti già ricordate, che corrispondono poi alle cessioni di beni di ogni genere e specie²⁴¹, con l'indicazione esplicita di considerare ceduti anche i beni destinati al consumo personale o familiare del soggetto nonché le finalità estranee all'attività di impresa²⁴². Questo schema, per quel che concerne le cessioni di beni riprende quindi il modello generale già introdotto dalle prime direttive e in particolare si preoccupa di individuare puntualmente quali beni, seppur ceduti, non daranno comunque origine ad un'operazione rilevante ai fini dell'iva. In particolare vengono considerate escluse le operazioni di cessione di crediti e somme di denaro, dei terreni, di quote sociali ed aziende. Tutte le altre cessioni, senza distinzione, dovranno invece poter essere considerate imponibili ogniqualvolta vengano effettuate nell'esercizio di imprese, arti o professioni²⁴³.

²⁴⁰ Sul principio di generalità COMELLI, *Iva comunitaria*, cit. 314

²⁴¹ Coerentemente con l'ampio principio riportato nella delega il legislatore italiano sceglie di comprendere nella nozione di beni ai fini della cessione anche i beni immateriali, diversamente dalle direttive comunitarie che invece limitano la nozione di cessione di beni solo agli atti relativi a beni materiali, inquadrando tra le prestazioni di servizi tutti gli atti relativi a beni immateriali. In questo senso si veda CECAMORE, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Dig. Disc. Privatistiche, 1999,

²⁴² Il riferimento è all'art. 5 comma 1 lett. a) e b) della legge delega.

²⁴³ Va notato come il legislatore sia dichiaratamente più ancorato alle categorie nazionali per quel che concerne il profilo soggettivo dell'imposta. Emerge già dall'art. 5, e ancora più evidente sarà la scelta nell'art. 15 che si occupa specificamente di dettare le linee di comportamento per l'esercizio del diritto alla detrazione nel momento del passaggio dal precedente modello di imposizione frammentata sul consumo a quello unitario e plurifase della sola imposta sul valore aggiunto. Come emerge già in questa sede, però, il legislatore abbandona, per quel che concerne il profilo soggettivo, il linguaggio comunitario, prediligendo l'uso di terminologia nota e categorie certe. Nessun riferimento, dunque, alle attività economiche dell'art. 2 della seconda direttiva, al contrario vengono chiamati direttamente in causa l'esercizio dell'attività d'impresa e, alla lettera c del primo comma le prestazioni effettuate da professionisti nei confronti di soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto. Si introduce così, fin dal principio, la distinzione tra soggetti che esercitino attività artigianali e professionali e soggetti che, invece, esercitino l'attività d'impresa. Il riferimento di quest'ultimo sintagma al mondo del diritto civile è evidente, e viene

Così, ugualmente, per le prestazioni di servizi, in cui il richiamo alla disciplina europea è ancora più evidente: l'indicazione al legislatore delegato è quella di assoggettare ad imposizione tutte le prestazioni di servizi rese nell'esercizio dell'attività d'impresa, nel generico esercizio di arti o mestieri o nell'esercizio di attività professionali rese nei confronti di soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto²⁴⁴.

Per quel che concerne le esenzioni, in effetti, il piano di riparto non è altrettanto chiaro²⁴⁵, ma rimane comunque l'impostazione generale per cui sono imponibili tutte le prestazioni di servizi rese nell'ambito dell'attività professionale e d'impresa, fatte salve le esclusioni specifiche per cui è già indicata al legislatore delegato un'elencazione che, nel rispetto dell'art. 23, è necessariamente tassativa.

Ecco così che emerge, nel sistema nazionale dell'imposta, quello che si può individuare come carattere di generalità, per cui il principio che opera e a cui si è dovuto uniformare il legislatore delegato è quello dell'attrazione nel novero delle operazioni imponibili di tutte le operazioni realizzate nell'ambito dell'esercizio dell'attività d'impresa arti e professioni.

4.2. Il recepimento del solo modello europeo come principio della delega con la coerente valorizzazione delle vicende giuridiche

4.2.1. Proporzionale

Il carattere della proporzionalità, nonostante la nuova imposta si debba inserire all'interno di un sistema tributario improntato ai principi costituzionali del concorso

comunque esplicitato al successivo art. 15 già richiamato in cui, nel distinguere le tipologie di attività per cui dovranno essere – limitatamente – riconosciuti diritti a detrazione per operazioni assoggettate alle imposte preesistenti, si introduce il riferimento espresso all'art. 2195, che nel codice civile individua le attività svolte dagli imprenditori soggetti a registrazione.

²⁴⁴ Si nota, ancora una volta, l'approccio guardingo del legislatore nazionale che, nel dubbio, sceglie di non utilizzare già nella delega la compromettente espressione "soggetto passivo" ma, attenendosi alla linea della fedeltà col modello comunitario predilige la formula soggetti tenuti al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto.

²⁴⁵ Per una disamina della categoria delle esenzioni nella prima fase di sviluppo dell'imposta sul valore aggiunto si veda: FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel processo di applicaizione dell'iva*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1972, I, 138; FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'iva*, in Dir. Prat. Trib. 1972, I, 146; mentre più di recente sono intervenuti Montanari, *Le esenzioni iva cit.*; VIOTTO, *Le esenzioni*, in TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001, 87; PIRI – GIANNONCELLI, *La disciplina delle esenzioni* in DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità in Europa*, Roma, 2003, 164.

di ognuno in ragione della propria capacità contributiva²⁴⁶ e della progressività²⁴⁷, emerge dalla formulazione del quarto comma dell'art. 5 della legge di delega. La commisurazione al prezzo dei beni o al corrispettivo pattuito per le prestazioni di servizi corrisponde a una specificazione della nozione già ricordata di controvalore, ancora scelta come categoria generica dal legislatore comunitario. Al contrario il delegante si preoccupa di individuare specificamente le grandezze a cui si dovrà fare riferimento in sede di attuazione quali somme a cui applicare le aliquote, proporzionali, descritte ai commi precedenti. Detto altrimenti, nella legge delega compaiono tutti gli elementi essenziali poi necessari ad individuare la base imponibile dell'operazione²⁴⁸ e l'obbligo di applicare l'imposta in modo proporzionale, a prescindere dalla fase di commercializzazione in cui l'imposta viene applicata²⁴⁹.

Di nuovo è interessante rilevare come il linguaggio scelto per descrivere le fattispecie rimanga volontariamente quanto più neutro possibile, evitando in modo evidente le categorie della teoria generale dell'imposta largamente conosciute dalla nostra

²⁴⁶ Per il principio di capacità contributiva, di nuovo, non potendo riassumere tutta la letteratura che, negli anni, si è occupata del tema si può fare riferimento, in via di sintesi si può fare riferimento alle voci enciclopediche ed in particolare a DE MITA, *Capacità contributiva*, in Dig. Disc. Priv. Voce, 1987, *passim* e BATTISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in Enc. Dir. (agg. 1998); Inoltre, si faccia riferimento a DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano 1984; GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1965; GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961; LA ROSA, *Costituzione, Corte Costituzionale e diritto tributario*, DPT, 1981, I, 233; MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973; MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, DPT, 1985, I, 6.

²⁴⁷ Ancora si veda FEDELE, *Diritto tributario (principi)* [Annali II-2, 2008], par. 10

²⁴⁸ Per le riflessioni sui criteri di determinazione della base imponibile iva, legga FILIPPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enciclopedia Giuridica, **PAG**, BOSELLO, GALLO, LUPI

²⁴⁹ L'applicazione sempre proporzionale al prezzo o al corrispettivo pattuiti per l'operazione in quella fase, a prescindere dal numero di passaggi intercorsi precedentemente l'interpretazione si deve alla Corte di Giustizia, che a più riprese ha avuto modo di affermare che "Il sistema delle detrazioni previsto alla direttiva è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dell'iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, intendendo garantire, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale e per tutte le attività economiche, indipendentemente dal numero di passaggi che lo hanno preceduto" tra le altre, il riferimento è a C-98/98, punto 19 con nota di HEINRICH JOHANNES: *Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Vorleistung und der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsleistung*, European Law Reporter 2000 p.272-273; C-268/03, punto 19 con nota di MARTÍNEZ LAFUENTE, *El concepto de actividad económica en el impuesto sobre el valor añadido*, Noticias CEE 1985 633; BORRÁS RODRÍGUEZ, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Revista Jurídica de Catalunya 1987 p.248-249; C-37/95, punto 15; C-110/98, punto 14.

tradizione legislativa e interpretativa²⁵⁰. Si delega così al Governo d'introdurre un'imposta al cui commisurazione avvenga in base al prezzo dei beni ceduti e al corrispettivo per i servizi resi, o in mancanza al valore di beni e servizi, senza richiamare quelle che sono o sarebbero le categorie classiche del diritto tributario di soggetti passivi e base imponibile.

4.2.2. Neutrale

Così anche il carattere neutrale dell'imposta, pur non richiamato in modo diretto, entra a far parte della disciplina applicabile all'imposta sul valore aggiunto²⁵¹. L'indicazione proviene al Governo dalla disposizione contenuta al sesto comma della legge di delega, che contiene due opzioni fondamentali: la prima, quella per cui si delega all'introduzione di un sistema della detrazione di imposta da imposta, con ciò agendo in modo deciso per la realizzazione del sistema più efficace ed efficiente di applicazione del modello europeo; al contempo però l'indicazione al legislatore delegato dell'obbligo di introdurre un sistema di detrazione dell'imposta assolta dal soggetto o a lui addebitata in dipendenza di atti relativi alla produzione e al commercio di beni e di servizi imponibili con le eccezioni necessarie solo allo scopo di prevenzione delle evasioni, si traduce in una necessaria implementazione del carattere della neutralità²⁵².

Ciò che emerge dalla legge delega, quindi, è come l'imposta sul valore aggiunto nasca come un'imposta al contempo nazionale ed europea. Queste due nature dello stesso tributo ne accompagneranno l'evoluzione, segnando di volta in volta, nell'evolversi

²⁵⁰ Gli Autori si sono a lungo interrogati sulla possibilità di applicare le categorie note al diritto interno all'imposta sul valore aggiunto, in particolare per quel che concerne il rilievo della nozione di "presupposto oggettivo" in materia. Come rileva BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 19, quello del "presupposto di fatto", variamente qualificato dalla dottrina, rimane l'elemento fondamentale dell'imposta, che determina e insieme giustifica il prelievo tributario.

²⁵¹ D'altronde non potrebbe essere stato altrimenti poiché, come si è detto, la neutralità è il carattere dell'imposta che, forse più di tutti, si fa obiettivo politico-economico dell'Unione, come emerge anche dalla lettura dei considerando sia della prima sia della sesta direttiva. Sul principio di neutralità *quale criterio per delimitare l'autonomia normativa degli Stati nell'attuare la direttiva IVA*, si veda MONDINI, *Il principio di neutralità*, cit. 296

²⁵² Sul carattere della neutralità nel modello d'imposta introdotto con il DPR 633 a seguito della legge delega,

della disciplina, l'esito costante del dialogo tra i due ordinamenti e del mutamento dei rapporti di forza e dei modelli di cooperazione.

L'iva non è solo un'imposta europea, come l'iva non è solo un'imposta nazionale. Soffre, al contrario, di questa duplice maternità, che ne costituisce il limite, tutte le volte in cui le diverse esigenze tutelate dai due ordinamenti conducano a delle difficoltà applicative o, ciò che è più frequente, a dei bizantinismi legislativi, frutto del compromesso tra diverse esigenze. Al contempo, però, il meticcio è la forza dell'iva e della sua disciplina, che per come è stata originariamente immaginata, con una forte introiezione dei caratteri essenziali all'interno del modello nazionale, ha consentito di adeguare sempre il modello impositivo nazionale prima al modello d'imposta e, poi, al modello impositivo europeo pur senza sacrificare le peculiarità del modello nazionale.

4.3. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta come soluzione nazionale nell'assetto di sistema dell'iva

Uno in particolare è l'elemento che ha caratterizzato più di ogni altro il modello italiano rispetto a quello europeo, con un divario che era più evidente nel primo periodo ed è stato via via riassorbito dalla reciproca evoluzione del sistema comunitario e delle scelte attuative nazionali. Questa scelta peculiare non appariva nel momento della redazione della legge di delega, in cui ancora emergevano le incertezze lessicali e categoriali mutate dalle direttive europee²⁵³. L'affermazione del peculiare modello italiano è intervenuta piuttosto con il decreto delegato, il cui lungo e travagliato processo di approvazione ha consentito di approdare ad una definizione delle operazioni imponibili fortemente improntata alla valorizzazione degli elementi giuridici dell'operazione²⁵⁴.

²⁵³ Sulle incertezze terminologiche che hanno accompagnato le molte bozze, poi abortite, di testo unico in materia di imposta sul valore aggiunto si legga FANTOZZI, *Presupposto e soggettività passiva*, cit. 727

²⁵⁴ In questo senso BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit. 35, ove l'Autore rileva come da un lato nell'iva debbano essere applicati gli esiti interpretativi consolidati in tema di interpretazione di leggi tributarie in genere e in particolare nel rapporto col diritto civile (al riguardo, per tutti e senza pretesa di completezza BERLIRI, *Principi*, cit., 133; FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. Dir. Fin., 1969, I, 27; CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale*, cit. 15; CARINCI, *L'invalidità del contratto nelle imposte sui redditi*, Padova, 2003). A maggior ragione ove si consideri l'estremo tecnicismo

Emerge così la scelta originale del legislatore nazionale, di enfatizzare l'elemento giuridico delle operazioni e, dunque, di ricondurne l'individuazione alle categorie civilistiche proprie del diritto nazionale²⁵⁵. La definizione di cessione di beni, dunque, una volta approdati al modello impositivo disciplinato dal dpr 633 del 26 ottobre 1972 non si limita più ad essere un generico riferimento alla cessione dello status di "come proprietario". Al contrario, appare evidente che l'imposta colpisca le cessioni proprie, cioè quelle generalmente effettuate mediante contratto a titolo oneroso, nel quale per i contraenti vantaggi e sacrifici si equivalgono nello scambio sinallagmatico²⁵⁶.

Per quel che concerne le prestazioni di servizi l'evoluzione è più complessa, poiché il legislatore nazionale si trovava a dover dare attuazione ad una disciplina in cui le indicazioni legislative erano ondivaghe. Fin da principio, infatti, l'art. 6 della seconda direttiva individua nelle prestazioni di servizio una categoria generale e residuale²⁵⁷, tuttavia il secondo considerando della direttiva medesima individuava quelle prestazioni di servizi che avrebbero dovuto essere sottoposte obbligatoriamente al sistema comune. Questa apparente contravvenzione al carattere della generalità si giustificava, nella prospettiva europea, con l'idea – a più riprese paventata, che fossero soprattutto le cessioni di beni e alcune tipologie di servizi ad incidere sulla fluidità degli scambi all'interno del mercato europeo che avrebbe dovuto avviarsi all'unificazione²⁵⁸.

Al contempo, però, il governo si trovava nella posizione di dare attuazione a una delega che richiamava in maniera generalizzata, come si è detto, tutte le prestazioni di servizi effettuate da soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, di tal

giuridico utilizzato dal legislatore con riferimento all'individuazione delle nozioni di cessioni di beni e prestazioni di servizi. Una posizione simile anche in MICHELI, Corso di diritto tributario, Torino, 1970, 548.

²⁵⁵ In senso contrario si sono espressi PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, cit., 296 e INGROSSO, *Le operazioni imponibili*, cit., 474

²⁵⁶ Per l'importanza della natura onerosa della cessione CECAMORE, *Valore aggiunto*, cit. e FILIPPI, *valore aggiunto*, cit.

²⁵⁷ L'art. 6 della seconda direttiva, come è noto, dispone al primo comma che "Si considera prestazione di servizi ogni operazione che non costituisca cessione di un bene ai sensi dell'art. 5".

²⁵⁸ Cfr. settimo considerando della direttiva 67/228/CEE

che la scelta attuativa italiana sembrava più ampia e ricca di quanto non fosse quella europea²⁵⁹. Emerge così, coerentemente, la volontà di ancorare sempre la fattispecie tributaria alle categorie nazionali del diritto civile, in modo da evitare incertezze interpretative in ordine all'obbligo, o meno, di assoggettare ad imposizione il prelievo²⁶⁰. Tuttavia, per poter comunque presidiare il carattere della generalità il legislatore introduce la previsione secondo cui sono comunque assoggettate ad imposizione tutte le operazioni di fare, non fare e permettere, quale ne sia la fonte²⁶¹. La formulazione scelta dal legislatore in quest'occasione è significativa, poiché rappresenta la possibilità di assoggettare ad imposizione un numero indeterminato di operazioni, regolate da contratti tipici e atipici²⁶² ma comunque accomunati per la natura dell'obbligo assunto. La generalità si coniuga così con l'opzione legislativa secondo cui per individuare il contenuto delle operazioni imponibili bisogna aver riguardo agli effetti giuridici e non economici dell'atto. È anzi proprio l'estremo tecnicismo giuridico della formulazione normativa, che sceglie di fare esplicito riferimento a specifiche figure, negoziali e non²⁶³, a rendere palese la volontà della legge di richiamare in maniera diretta i singoli istituti giuridici. La formula richiamata, però, trascendendo la natura contrattuale dell'accordo ricomprende così non solo le prestazioni derivanti da negozio di diritto privato, ma anche quelle che sono determinate da atti autoritativi, amministrativi e giudiziali, oltre che le prestazioni derivanti dai cosiddetti quasi contratti.

La scelta nazionale di valorizzare gli effetti giuridici dell'atto ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto è quindi uno degli elementi che più caratterizzano il

²⁵⁹ Sulla funzione delle distinzioni tra cessioni di beni e prestazioni di servizi, oltre ad una volontà di preservare la coerenza con le categorie giuridiche nazionali che tradizionalmente distinguono tra contratti con effetti reali e contratti con effetti meramente obbligatori (sul punto si veda ROPPO, *Contratto*, in Dig. Disc. Priv., Torino, 1989, par. 64), si è espresso GALLO, *LIVA verso un'ulteriore revisione*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1978, I, 602, il quale sostiene che la distinzione risponda a necessità di ordine essenzialmente classificatorio, a danno di valutazioni di carattere contenutistico e concettuale.

²⁶⁰ Ciò che distingue le prestazioni di servizi è l'aver ad oggetto un obbligo di *facere*, sul punto cfr. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, cit. 10

²⁶¹ Cfr. dpr 633 del 1972, art. 3 comma 1, ultimo periodo.

²⁶² CECAMORE, *Valore aggiunto*, cit., par. 9

²⁶³ Non di sole categorie civilistiche vive l'individuazione delle operazioni imponibili ai fini dell'iva, bensì, come già ricordato, anche di vicende amministrative (cfr. BOSELLO, cit. 34).

modello italiano dell'iva, con ciò anticipando anche l'interpretazione della Corte di Giustizia in ordine alla preordinata esistenza di un rapporto giuridico come condizione necessaria all'applicazione dell'imposta.

La valorizzazione degli effetti giuridici appare come la miglior garanzia della possibilità di realizzare un'imposizione generalizzata di tutte le operazioni svolte all'interno della catena di produzione e commercializzazione di beni e servizi. Focalizzare il modello impositivo sugli effetti giuridici dell'operazione, infatti, consente di realizzare tre tipi di esigenze, comunque riconducibili all'esigenza più ampia di assicurare la certezza per l'ordinamento e per i soggetti passivi coinvolti. La valorizzazione degli effetti giuridici, infatti, garantisce sia la possibilità di individuare con certezza il contenuto dell'operazione, rilevante anche ai fini fiscali, sia la tracciabilità delle operazioni imponibili, con ciò garantendo la traslazione fino al consumo.

Questa opzione legislativa si traduce però, sotto il profilo applicativo, nella necessità di una previsione che consenta di adeguare la quantificazione dell'imposta dovuta ad ulteriori successive vicende patologiche dell'operazione stessa. Applicare l'imposta al corrispettivo inteso quale effetto giuridico dell'operazione significa vincolare l'applicabilità della stessa alla legittimità dell'accordo o, per meglio dire, alla sua effettiva capacità di produrre effetti giuridicamente apprezzabili²⁶⁴.

L'apprezzamento degli elementi costitutivi dell'operazione sotto il profilo civilistico come elementi costitutivi dell'obbligazione d'imposta avviene primariamente nella fase statica di applicazione di quest'ultima²⁶⁵. Questa corrispondenza prescinde dal fatto che nel sistema dell'iva l'esigibilità possa essere individuata in un momento diverso da quello in cui si considera concluso il contratto²⁶⁶. La certezza che il modello impositivo garantisce è infatti soprattutto certezza per gli effetti, reali per

²⁶⁴ Sul legame tra l'interpretazione dell'imposta in relazione alla produzione di effetti giuridici e l'introduzione di uno specifico regime delle variazioni strettamente collegato alle cause d'invalidità del contratto ancora BOSELLO, *L'imposta* cit. 92.

²⁶⁵ Per l'elaborazione della differenza interpretativa tra fase statica e fase dinamica dell'applicazione dell'imposta, SALVINI, *Rivalsa, detrazione*, cit. 1304

²⁶⁶ Sul tema dell'esigibilità dell'iva si veda FREGNI, *Il momento impositivo*, in TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001; 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, 454

quel che concerne la cessione dei beni e obbligatori con riferimento alle prestazioni di servizi. Detto altrimenti, il sistema è pensato per legittimare il prelievo in ragione del fatto che la cessione o la prestazione del servizio avverranno²⁶⁷, e per prevedere quale sarà il momento in cui questo effetto si produrrà.

L'individuazione dell'operazione, quindi, garantisce che si producano gli effetti rilevanti ai fini dell'applicazione del modello di imposta introdotto dalle direttive e, come accennato, consente anche di provvedere alla quantificazione del risultato. Fin dalla prima introduzione, infatti, il legislatore nazionale individua come parametro per la determinazione della base imponibile prezzo e corrispettivo²⁶⁸. Anche sul quantum della quantificazione dell'obbligazione tributaria, infatti, il riferimento spontaneo è all'elemento del contratto che ne determina e quantifica l'onerosità. Una volta stabilito che il parametro usato per individuare le operazioni imponibili è quello dell'individuazione delle tipologie contrattuali rilevanti tutti gli altri elementi che le direttive riconducono al profilo oggettivo dell'imposta conseguono all'applicazione corretta della disciplina negoziale²⁶⁹. Gli elementi essenziali del contratto²⁷⁰ diventano, perciò, parametri per la determinazione dell'imposta, primi tra tutti corrispettivo e prezzo che, senza bisogno di indagini ulteriori, sono per definizione causalmente legati alla realizzazione dell'operazione, quantificandone quello che il linguaggio europeo identificherà poi come valore soggettivo.

Questo schema comporta una piena coerenza tra gli effetti prodotti dalla conclusione dell'accordo e il contenuto dell'obbligazione tributaria per come quantificata in fattura²⁷¹, individuando un rapporto di diretta dipendenza tra la prima e la seconda, poiché sono proprio i modelli negoziali a vertebrare poi la fattispecie imponibile.

²⁶⁷ Poiché se ne sono prodotti gli effetti giuridici, dunque, non in ragione di una mera vicenda economica.

²⁶⁸ Cfr. art. 13 comma 1 dpr 633 del 1972: "La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali [...]".

²⁶⁹ In questo senso deve poter essere interpretato anche il contenuto dell'art. 13 del testo unico.

²⁷⁰ Sugli elementi essenziali del contratto, sulla nozione di corrispettivo e sull'onerosità si veda ROPPO, *il contratto*, par. 14 e 19.

²⁷¹ Per un primo inquadramento del rapporto tra gli elementi costitutivi dell'operazione e l'adempimento degli obblighi formali, in particolare quello di fatturazione si GALLO, *Profili*, cit. 45.

Questa garanzia opera per la fase statica, ma è evidente che il legislatore sentisse fin da principio l'esigenza di mantenerne l'operatività anche nella fase dinamica, cioè a fronte del venire in essere di patologie del contratto assunto a modello per l'imposizione.

La prima giustificazione per l'introduzione di una disciplina delle variazioni nel decreto iva del 1972 va quindi ricercata nella possibilità di individuare un modello impositivo che garantisca la coerenza con la fattispecie anche nell'evoluzione del rapporto giuridico tra le parti²⁷². Il sistema non poteva rimanere indifferente al verificarsi di una patologia del rapporto, tale da modificare in modo irreversibile gli effetti economici prodottisi. La modifica dell'operazione, l'incidenza della patologia sugli effetti economici prodotti dall'accordo si traduce in una modifica sostanziale dell'operazione. È, questa, un'alterazione essenziale dell'equilibrio su cui si fondava il criterio applicativo dell'imposta sul valore aggiunto, secondo cui il prodursi di effetti economici determinava, sotto il profilo oggettivo, l'imponibilità dell'operazione, mentre l'entità del corrispettivo o prezzo pattuiti la misuravano.

Questo legame è sicuramente enfatizzato dalla scelta attuativa. Ancorare la certezza per la qualificazione e la quantificazione dell'imponibilità alle scelte contrattuali comporta una parallela rilevanza delle patologie, o altre modifiche sopravvenute, nell'esecuzione del contratto. Le variazioni, infatti, sono pensate nel modello originale solo allo scopo di garantire l'efficacia sul piano dell'iva delle declaratorie di nullità, annullamento, risoluzione e rescissione, ovvero di altre vicende – magari specificamente collegate alla disciplina della fattispecie – che comunque producessero lo stesso effetto interruttivo del contratto²⁷³. In questo modo

²⁷² Questa l'interpretazione della volontà legislativa anche in DUS, *Commento all'art. 26*, cit. 341.

²⁷³ La prima versione dell'art. 26 del dpr 633 così recitava: *Le disposizioni degli artt. 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente 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, compresa 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 in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti 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*

garantivano, in negativo, la coerenza interna del sistema: come l'imponibilità conseguiva alla conclusione di un contratto produttivo di effetti, così l'imponibilità veniva meno a causa del patologico venir meno di quegli stessi effetti²⁷⁴.

Il sistema impositivo non avrebbe potuto essere pensato senza le variazioni, poiché solo la presenza di una previsione di tal fatta consentiva di ottenere quello stesso effetto di neutralità e proporzionalità al corrispettivo che erano contenuti tra i principi ispiratori della legge delega, oltre che nelle prime due direttive.

Il successo di questo modello interpretativo culmina nell'approvazione della sesta direttiva, che capovolge il rapporto tra ordinamento europeo e ordinamenti nazionali in materia di imposizione sul valore aggiunto, introducendo per fatti concludenti il principio della primazia del modello impositivo comunitario²⁷⁵. La duplice esigenza, di garantire una risorsa propria su cui all'epoca la Comunità faceva ampio riferimento²⁷⁶, e di cristallizzare i principi comuni dell'imposizione indiretta in un *aquis communautaire* posto a tutela sostanziale dell'ampliamento del mercato si pone a presidio di questa rivoluzione.

Pur tuttavia, i contraccolpi nazionali sono limitati, nonostante il passaggio dal modello d'imposta nazionale, con ampia autonomia riconosciuta agli Stati membri, a quello europeo con un forte accentramento teso al pieno superamento degli ostacoli nati con la moltiplicazione di imposte nazionali. Ancora una volta la scelta di

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 dalla 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.

²⁷⁴ Sul punto STRIANESE, *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'Iva e principio di proporzionalità*, in Riv. Dir. Trib., 2012, IV, 43.

²⁷⁵ Per quel che concerne l'evoluzione dell'ordinamento a fronte dell'introduzione della sesta direttiva, AMATUCCI, *Brevi note in tema di adattamento dell'ordinamenti giuridico italiano alla sesta direttiva Cee in materia di imposta sul valore aggiunto*, in Dir. Prat. Trib., 1980, I, 652; GRANELLI, *L'attuazione in Italia della sesta direttiva CEE*, in Dir. Prat. Trib., 1979, I, 301 e, in particolare, 314

²⁷⁶ Sull'importanza della valutazione dei problemi di gettito proprio dell'allora Comunità Economica Europea in relazione alla scelta di procedere all'armonizzazione della base imponibile dell'iva si veda la Decisione del 21 aprile 1970 relativa alla sostituzione dei contributi finanziari degli Stati membri con risorse proprie dell'Unione (70/234/CECA, CEE, Euratom), in particolare – poi inattuato – art. 4 paragrafo 2.

preferire un modello ancorato alla certezza giuridica delle fattispecie negoziali si dimostra al contempo flessibile e rassicurante. Certo, vengono effettuate delle modifiche in ordine all'estensione dell'applicabilità dell'imposta²⁷⁷, tali da consentire l'adeguamento a disposizioni puntuali del modello europeo. Si tratta però di adeguamenti che non alterano in modo sostanziale il modello impositivo già introdotto in relazione ai suoi elementi costitutivi. Detto altrimenti, il passaggio all'armonizzazione forte voluto dalla sesta direttiva lascia inalterata la scelta compiuta dal legislatore nazionale d'individuare elementi oggettivi e soggettivi dell'imposta facendo riferimento alla disciplina del contratto, in ordine sia alle fattispecie sia alla soggettività passiva. Si mostra così la forza di un modello che, pur ancorato alla certezza applicativa garantita dalle categorie giuridiche note e stabili nell'ordinamento, consente proprio per questo di adeguare l'attuazione alle esigenze di una maggiore coerenza con l'ordinamento europeo.

Sotto questo aspetto è stata dirimente, in una valutazione *ex post*, la scelta del legislatore di nazionalizzare i caratteri essenziali dell'imposta, declinandoli come principi a cui si dovesse adeguare il governo nell'emanazione dei decreti delegati. La valorizzazione degli elementi del contratto per l'individuazione della base imponibile consente di raggiungere nel migliore dei modi quel risultato di conformazione dell'imposta agli elementi dell'operazione ed in specie agli effetti economici della stessa, che è il carattere principale della sesta direttiva.

Quella che viene qualificata come armonizzazione della base imponibile si traduce in una disciplina molto più dettagliata dei criteri per la determinazione della base imponibile, in cui si enfatizza, dopo l'estrema genericità delle prime due direttive, il riferimento agli elementi giuridicamente apprezzabili dell'operazione. È in questa sede, quando sceglie di dettare una disciplina di dettaglio per la determinazione della base imponibile, che il legislatore europeo si preoccupa di garantire anche un trattamento omogeneo a fronte delle possibili oscillazioni, soprattutto in negativo, degli effetti economici dell'operazione. In realtà in questa evoluzione normativa, come si è visto, il legislatore comunitario si spinge ben oltre, preoccupandosi di

²⁷⁷ Si pensi al regime relativo all'importazione e cessione dell'oro, o alla relativa modifica delle operazioni esenti, su cui però grava sempre, e dall'introduzione della sesta direttiva sempre di più, l'esigenza di garantire un'interpretazione quanto più possibile restrittiva e comunque sempre soggetta all'applicazione della regola dell'interpretazione autentica del diritto dell'Unione Europea.

disciplinare dettagliatamente quali siano le componenti che concorrono a determinare la base imponibile e quale il regime armonizzato delle vicende del rapporto.

S'introducono così previsioni sugli sconti, sulle prestazioni accessorie e i relativi costi, sulla computazione delle imposte daziarie e di accise, sulla possibilità di includere o meno nell'imponibile il costo per gli imballaggi e, soprattutto, sulla necessità di adeguare l'imponibile alle vicende del corrispettivo²⁷⁸. La disciplina delle modifiche dell'imponibile segna, come si è detto, un passaggio fondamentale nell'evoluzione della disciplina europea dell'imposta sul valore aggiunto. È in questo passaggio, che si rivelerà poi fondamentale, che emerge il principio per cui i caratteri essenziali dell'imposta possono essere garantiti solo quando l'ordinamento sia in grado di preservarne la sopravvivenza lungo tutta la vita dell'obbligazione, o per meglio dire fino al momento in cui tutti gli effetti giuridicamente apprezzabili dell'accordo non si siano definitivamente avverati. Ciò che il legislatore europeo intuisce, e che era già chiaro nell'impianto legislativo italiano proprio grazie al riferimento sistematico alla teoria generale dell'obbligazione e dei contratti, è che la pretesa impositiva esercitata in ordine all'operazione può considerarsi definitiva solo quando tutti gli effetti, giuridici ed economici, dell'operazione si siano realizzati in modo irrevocabile.

Ciò si traduce dal lato attivo, come rileverà la Corte di Giustizia solo molto più tardi ma in piena coerenza con le premesse sistematiche già introdotte nel 1977, con il definitivo trasferimento della possibilità di disporre dei beni come proprietario per quel che concerne le cessioni di beni e col completamento del servizio prestato in tutti gli altri casi. Ugualmente, perché l'operazione possa considerarsi completata e, per l'effetto, la pretesa impositiva definitivamente cristallizzata, deve avvenire, ed essere completo, il pagamento del corrispettivo pattuito, come pattuito nell'accordo che regola l'operazione.

Ora, questa corrispondenza, declinata nei termini della giuridicità degli effetti prodotti, e della loro definitività, è già stata presa in considerazione dal legislatore nazionale, che quindi si è già preoccupato di disciplinare dettagliatamente gli effetti fiscali delle vicende estintive e risolutive del contratto.

²⁷⁸ Vedi sempre, al riguardo, il contenuto dell'art. 11 della direttiva 77/388/CEE.

Nell'articolo 11 parte C, infatti, la sesta direttiva mostra una delle sue più evidenti aperture alla valorizzazione del modello giuridico dell'imposta sul valore aggiunto²⁷⁹, la cui corrispondenza nel modello impositivo nazionale è tale da far sospettare che l'ispirazione della norma sia proprio italiana. Certo è che, nel momento stesso in cui si afferma e apprezza il valore giuridico dell'operazione, prende forza il modello attuativo nazionale. La sesta direttiva limita gli spazi di autonomia, prima molto ampi, riconosciuti agli Stati membri ma al contempo esplicita il rapporto tra imposta e rapporto giuridico tra le parti, individuando in quest'ultimo il modello e il parametro di riferimento per la determinazione dell'imposta. In questo modo l'effetto è quello di valorizzare in modo significativamente maggiore le peculiarità degli ordinamenti nazionali, non tanto in ordine alle scelte attuative dell'imposta, per cui lo spazio si riduce, quanto piuttosto alla garanzia di compatibilità delle fattispecie negoziali con questo nuovo modello di imposta europea.

Il profilo oggettivo è quello in cui più e meglio si integrano la disciplina europea dell'imposta e quella nazionale delle obbligazioni e dei contratti, quali caratteri generali dell'imponibilità, prima che come specificazione nell'attuazione delle diverse categorie di operazioni imponibili. In questo quadro le variazioni, che rappresentano il *trait d'union* tra il momento genetico dell'operazione imponibile e quello della sua definitività²⁸⁰ sono, per le ragioni già viste, la fondamentale garanzia della coerenza del modello impositivo e dei suoi caratteri essenziali.

Anche per questo, nonostante la già ricordata sospetta corrispondenza delle fattispecie di modifica dell'imponibile europeo con le ipotesi di variazione all'italiana, è importante, dal punto di vista comunitario, non tanto un'impossibile armonizzazione semantica delle fattispecie, quanto piuttosto che la modifica venga consentita tutte le volte in cui si realizzano gli effetti a cui il legislatore europeo del 1977 vuole riferirsi. Il legislatore nazionale si è quindi fatto non interprete ma precursore della piena maturità del modello impositivo europeo pur non

²⁷⁹ Poi a più riprese ribadito dalla giurisprudenza, che individuerà, come si è detto diffusamente, nel vincolo giuridico che lega le parti e produce gli effetti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta, una pre-condizione imprescindibile.

²⁸⁰ Si potrebbe dire, in un ardito quanto irresponsabile confronto processuale, che al momento della fattura corrisponde la pronuncia della sentenza, al pagamento dell'ultimo centesimo del corrispettivo dovuto per quella stessa operazione, il suo passaggio in giudicato.

rinunciando, anzi proprio perché non ha rinunciato, a tutelare gli elementi di coerenza interna dell'ordinamento. Questa coerenza, inoltre, ha consentito di tutelare lo spazio di maggiore autonomia, che è sempre concessa come migliore specificazione od organizzazione del diritto interno. Ciò che l'esigenza di compatibilità col modello europeo vincola in modo sempre più stringente è la deroga dal modello volta a ridurre l'ambito di applicazione dell'imposta. Il modello attuativo nazionale è così, ancora una volta, virtuoso poiché garantisce al contempo la coerenza con la previsione della sesta direttiva in materia di riduzione dell'imponibile – le uniche di cui il legislatore comunitario si occupi direttamente – pur senza dover rinunciare alla disciplina unitaria delle variazioni in aumento.

4.4. La facoltatività delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta

Le variazioni in diminuzione, nel sistema italiano, pur necessarie sono facoltative. Viene cioè rimessa alla scelta del soggetto passivo la possibilità di esercitare o meno il diritto di credito che sorge al realizzarsi della fattispecie modificativa del corrispettivo o estintiva dell'operazione²⁸¹. La variazione, intesa come esercizio di un diritto di credito giustificato dal venir meno dell'obbligo di versare la somma a titolo di rivalsa per un'operazione venuta meno in tutto o in parte, si configura come una possibilità, per il cedente o prestatore, non come un obbligo.

Ciò è coerente con la scelta, che è già presente nella formulazione europea del modello di imposta, di declinare la deduzione/detrazione in termini di diritto, non già di obbligo²⁸². La possibilità di esercitare il diritto a detrazione, non solo propriamente per le operazioni effettuate a monte, bensì anche nell'esercizio della variazione in diminuzione, è un interesse del soggetto passivo. Quindi, l'ordinamento deve mettere il soggetto passivo nella condizione di poter sempre esercitare il diritto a detrazione, quando si verificano le condizioni che determinano il venire in essere del credito. È poi rimesso a lui l'interesse ad esercitare quel credito, fermo restando il fatto che,

²⁸¹ Così la formulazione dell'art. 26 comma 2 [...] *il cedente del bene o il prestatore del servizio ha il diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione registrandola a norma dell'art. 25.*

²⁸² La detrazione consegue al venire in essere di un diritto di credito (così BOSELLO, *L'imposta* 90; GALLO, *Profili*, 52; BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica*, 221; MICHELI, *L'iva: dalle direttive*, cit. 443; DI PIETRO, *Neutralità e detrazione*, cit.; SALVINI, *Rivalsa, detrazione*, cit. 1292;)

onde evitare che della disponibilità del credito venga fatto un utilizzo ultroneo, vengono fissati dei termini, temporali, entro i quali poter legittimamente procedere all'iscrizione della detrazione²⁸³.

Ciò spiega anche come sia possibile coniugare il modello nazionale di implementazione delle variazioni in diminuzione con quello europeo, per cui all'art. 90 si prevede l'obbligo di procedere alla modifica dell'imponibile tutte le volte in cui si realizzi una delle fattispecie previste dall'articolo medesimo.

L'obbligatorietà di cui alla direttiva, però, si traduce nell'interpretazione della Corte di Giustizia, nell'obbligo per gli Stati membri di individuare una procedura che consenta agli operatori economici di modificare l'imponibile originariamente considerato tutte le volte in cui l'operazione a cui ci si riferiva cessasse di produrre i suoi effetti. Non, quindi, un obbligo per il riconoscimento automatico del minor debito²⁸⁴ (o, che è lo stesso, maggior credito) in capo al soggetto passivo che avesse versato un'imposta non più dovuta, bensì l'obbligo di riconoscere a quest'ultimo la possibilità di esercitare la detrazione o di correggere l'imponibile originariamente considerato²⁸⁵.

Sotto questo aspetto la scelta interna è perfettamente coerente sotto tutti i profili. Sia perché declinare la variazione come maggior detrazione²⁸⁶ ha condotto al trattamento uniforme di detrazione da operazioni a monte e detrazione da variazione e questo giustifica il fatto che, come la detrazione in senso stretto, anche la variazione abbia il

²⁸³ In particolare, per quel che concerne il sistema italiano delle detrazioni, si tratta di registrare la detrazione in compensazione nel mese in cui si è ricevuta la fattura, ovvero si è realizzata la causa che giustifica la modifica dell'imponibile o dell'imposta. In alternativa, è possibile far valere il credito in sede di dichiarazione, ma comunque non oltre il secondo periodo successivo a quello in cui si è ricevuta la fattura.

²⁸⁴ Che d'altronde sarebbe incoerente anche nei confronti del sistema comunitario, rispetto al quale il diritto di credito in detrazione deve sempre essere fatto valere dall'interessato.

²⁸⁵ Nei limiti del rispetto delle procedure a ciò previste e autonomamente disciplinate da ciascuno Stato membro, come ben chiarisce la Corte di Giustizia.

²⁸⁶ È prevista la possibilità di effettuare la variazione anche mediante rettifica della fattura originaria mediante iscrizione separata nel relativo registro ex art. 26 comma 8 del dpr. In questo caso è ancora più evidente come si effettui un'operazione negativa, con obblighi contabili invertiti rispetto a quelli sorti al momento dell'effettuazione dell'operazione. Coerentemente con questa previsione, però, poiché manca la valorizzazione del rapporto compensativo è necessaria l'iscrizione della modifica relativa all'imponibile e all'imposta. In questo senso si legga LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione nell'iva*, Milano, 2005, 151

carattere della volontarietà. Sia perché la possibilità di correggere l'alterazione nel rapporto con l'erario viene pienamente riconosciuta al soggetto passivo, con ciò garantendo il principio europeo di un'applicazione generalizzata della disciplina relativa alla modifica dell'imponibile.

Si viene così a creare, nell'ordinamento interno, un sistema speculare, per la genesi dell'obbligazione tributaria e la sua modifica successiva. Come l'esercizio della rivalsa è obbligatorio, e si traduce nell'obbligo di registrare come debito nei confronti dell'erario la medesima somma, così è obbligatoria la registrazione delle variazioni in aumento dell'imposta (anche quando cagionate da un aumento dell'imponibile) con il conseguente adempimento degli obblighi di cui agli articoli 23 e 24 della Direttiva²⁸⁷.

Al contempo, come l'esercizio del diritto a detrazione per le operazioni di cui si sia subita la rivalsa è rimesso alla volontà del soggetto passivo, così la possibilità di effettuare la variazione in diminuzione a seguito di una riduzione dell'imponibile o dell'imposta viene rimessa alla discrezionalità dell'operatore interessato. Sempre nella triangolazione dei rapporti è coerente con ciò che il cessionario o committente acquisisca il diritto a ottenere la ripetizione della somma indebitamente versata a titolo di rivalsa solo quando il suo creditore abbia fatto valere il suo diritto di credito nei confronti dell'erario.

Anche l'effettuazione delle variazioni in diminuzione, infatti, è coerente con l'idea, che emerge chiaramente nell'attuazione nazionale dell'imposta, per cui la neutralità dell'iva viene garantita dall'interesse del contribuente a non dover sostenere il peso economico dell'imposta²⁸⁸. Mentre l'interesse erariale, che nasce con la rivalsa, deve essere sempre soddisfatto – d'accordo con l'esigenza di certezza che sempre caratterizza il modello impositivo, non solo con riferimento all'imposta sul valore aggiunto, la garanzia della neutralità è rimessa all'interesse del contribuente.

²⁸⁷ Il primo comma dell'art. 26 continua a prevedere che *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 lo ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.* Sulle cd. "variazioni in aumento" LOGOZZO, op. ult. Cit. 119; CARINCI, *Le variazioni IVA*, cit., 716; FILIPPI, *Valore aggiunto*, cir., par. 19; BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, cit. 637.

²⁸⁸ Per la migliore valorizzazione delle variabili extrafiscali al fine dell'attuazione del principio di neutralità cfr. MONDINI, *Il principio di neutralità*, cit.

È proprio l'interesse della parte ad esercitare la detrazione e dunque a proseguire la traslazione dell'imposta fino al momento dell'uscita dalla catena produttiva e commerciale, che per l'effetto garantisce al contempo il carattere essenziale della neutralità e la certezza del prelievo erariale.

Le variazioni esprimono anche in questo contesto la loro valenza di operazioni negative, e ripropongono così, in modo coerente, lo schema che si è accennato per le operazioni imponibili. Anche a fronte di variazioni dell'imponibile o dell'imposta, infatti, è il contribuente a dover garantire la neutralità del prelievo, da un canto e ad essere obbligato a garantire che l'imposta venga versata integralmente, dall'altro²⁸⁹.

4.5. Le variazioni dell'imponibile e dell'imposta nella liquidazione

Oltre alla coerenza con le ragioni sostanziali che giustificano il legame tra fattispecie imponibili e applicazione dell'imposta in termini strettamente giuridici, le variazioni per come disciplinate nel dpr 633 garantiscono la piena coerenza con il meccanismo di liquidazione dell'imposta²⁹⁰.

Le variazioni, per poter o dover essere registrate devono sempre essere intervenute in un momento successivo rispetto a quello della registrazione dell'operazione. Non, si noti, dell'emissione della fattura, che da sola non è sufficiente, secondo il modello nazionale, per cristallizzare il venire in essere dell'obbligo di versamento dell'imposta²⁹¹, bensì appunto della sua registrazione, rispettivamente tra gli acquisti o le vendite. Il legislatore, quando si occupa di variazioni dell'imponibile e dell'imposta, interpreta in maniera coerente il rapporto, pur complesso, tra elementi formali e sostanziali nell'iva.

²⁸⁹ Dopotutto, come rileva GALLO, in *Profili*, cit. il diritto di detrazione trova sostanzialmente il suo fondamento nell'esercizio della rivalsa (54) e sono l'interdipendenza e l'inscindibile connessione esistente tra di essi nello svolgersi del procedimento applicativo del tributo a garantirne i caratteri (63). In questo stesso senso, per la valorizzazione di interdipendenza e inscindibilità del rapporto, si esprimono anche MAFFEZZONI, *Intervento al convegno ISLE sull'iva del 22 gennaio 1972*, in *La riforma tributaria*, Milano, 1972, 26; BERLIRI, *L'iva*, cit. 197 e FEDELE, *Le esclusioni*, cit. 153, in particolare nota 19.

²⁹⁰ Non solo, dunque, in relazione alla funzione astratta di rivalsa e detrazione come elementi costitutivi del meccanismo applicativo, ma anche in reazione all'applicazione ai fini della liquidazione dell'imposta che deve essere effettivamente versata in ciascuna fase della catena economica.

²⁹¹ Pur, come è evidente, rappresentando la condizione all'avverarsi della quale sorge l'obbligo di registrare l'operazione a debito

La variazione, infatti, replica e garantisce il modello impositivo non solo per quel che riguarda le fattispecie che determinano l'imponibilità dell'operazione, bensì anche con riferimento ai momenti rilevanti ai fini dell'esigibilità e della liquidazione dell'imposta. La distinzione tra il momento dell'esigibilità e quello dell'esecuzione, o – meglio - liquidazione dell'imposta, è raffinata e colta e mostra come l'estensore dei decreti delegati avesse ben compreso la dimensione dinamica del modello europeo dell'imposta e in particolare del carattere della neutralità, pur con qualche iniziale difficoltà applicativa²⁹².

Non va dimenticato, infatti, che le indicazioni contenute nella seconda direttiva con riferimento all'esecuzione della liquidazione erano estremamente vaghe e contenevano solo un generico riferimento all'obbligo di presentazione di una dichiarazione mensile, in cui fossero riportate le operazioni realizzate nel mese e le indicazioni relative al calcolo delle deduzioni da effettuare, con contestuale obbligo di versamento. La peculiare modalità di liquidazione dell'imposta, diacronica rispetto all'esigibilità della stessa, nasce quindi per garantire il carattere essenziale della neutralità²⁹³. Solo con la liquidazione periodica, infatti, è possibile realizzare la compensazione delle somme per cui si sia maturato un credito nei confronti dell'erario con quelle per cui, nello stesso periodo si sia maturato un debito.

²⁹² Si tratta, per allora, di una rivoluzione nel modo d'intendere il tributo che obbliga, come sottolinea MICHEL, *L'iva: riflessioni*, ad un ripensamento complessivo del modo d'intendere il tributo e gli elementi costitutivi. È critico sul punto FANTOZZI, *Presupposto*, cit. il quale però, ben individua quale sia la ragione d'interesse nel rapporto tra la singola operazione e il meccanismo applicativo dilatato lungo tutta la catena produttiva tipico del prelievo frazionato dell'imposta sul valore aggiunto.

²⁹³ Così DI PIETRO, trattando proprio del rapporto tra l'esercizio della detrazione per l'attuazione e gli effetti per la neutralità e l'efficacia dell'imposta: *nella sua logica funzionale, la detrazione opera nel mercato, valorizzando, ulteriormente, quel ruolo economico dell'imposta che ricorreva nella visione comunitaria e che trovava nell'IVA un'importante e diffusa applicazione. Una volta decisa l'imposizione sul consumo sul piano comunitario, è spettato poi alla detrazione consentire che il confronto della domanda e dell'offerta nel mercato unico avvenisse in maniera ordinata, senza che la nuova imposta dovesse provocare nei mercati nazionali le stesse conseguenze che aveva prodotto l'imposizione a cascata. Non avrebbe, quindi, dovuto influire né sull'organizzazione imprenditoriale, che prima dell'introduzione dell'IVA in Italia, come in altri Stati europei, avrebbe dovuto essere razionalizzata, anche con l'esternalizzazione della produzione; né sugli scambi, che avrebbero dovuto essere ridotti per evitare un aggravio d'imposizione variabile a seconda della lunghezza della filiera commerciale; né sugli scambi internazionali, che avrebbero dovuto essere sostenuti da un intervento finanziari.*

Nel complesso rapporto trilatero²⁹⁴ che caratterizza l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, infatti, la liquidazione per masse, o periodica, consente di ottenere una relativa semplificazione. Pur dovendo comunque e sempre giustificare l'esistenza dei debiti e dei crediti fatti valere nella quantificazione della somma da liquidare²⁹⁵, il rapporto dei soggetti passivi con l'amministrazione finanziaria non è pensato per essere attivato al compimento di ogni singola operazione imponibile ma, appunto, nei momenti reiterati della liquidazione e in quello riassuntivo della dichiarazione. L'obiettivo è duplice, da un lato lo spostamento dell'onere di compensazione in capo ai soggetti passivi genera un interesse economico all'applicazione dell'imposta²⁹⁶, dall'altro si ottiene il risultato di correlare nella liquidazioni operazioni cosiddette a monte e a valle, tra loro causalmente collegate.

La giustificazione di tale scelta è quindi quella di rendere possibile l'impossibile. Nella realtà delle cose, infatti, tutte le volte in cui oggetto della cessione non è una partita di merci rivenduta nello stesso stato in cui è stata acquistata ma un prodotto ottenuto attraverso un processo di lavorazione o di trasformazione, così come tutte le volte in cui oggetto dell'operazione è una prestazione di servizi, non è possibile individuare per ogni singola unità prodotta la quota parte d'imposta per essa addebitabile dai fornitori²⁹⁷. Per questo, la liquidazione dell'imposta, che deve sempre poter essere operata all'esito dall'esercizio del diritto a detrazione, non avviene in relazione al singolo atto economico, ma a periodi più lunghi, così da

²⁹⁴ Ricorda come, in ogni ricostruzione, debba sempre essere preso in considerazione il rapporto che coinvolge al contempo amministrazione, debitore e creditore LOGOZZO, *cit.*, 117.

²⁹⁵ La giurisprudenza di legittimità individua quali presupposti per l'applicabilità della disciplina delle variazioni *la realizzazione di un'operazione imponibile, per la quale sia stata emessa fattura, che sia vera e reale e non inconsistente; la realizzazione di una causa di scioglimento del contratto, non occorrendo uno specifico accertamento negoziale o giudiziale dell'intervenuta risoluzione, né richiedendosi che lo scioglimento sia giustificato da vizi genetici o funzionali della causa del contratto; la sussistenza, quindi, di un titolo idoneo a realizzare gli effetti solutori del precedente contratto; l'identità delle parti dell'accordo risolutorio del negozio oggetto di risoluzione consensuale; il regolare adempimento degli obblighi di registrazione previsti dal dpr 633/1972*, così Cass. Civ. sez. V, 11 aprile 2014, n. 8538 e Cass. Civ. sez. V, 20445 del 2011.

²⁹⁶ Poiché l'adeguamento dell'imposta dovuta alle vicende sopravvenute non sarà fondato sul rapporto bilaterale con l'amministrazione finanziaria, ma in quello compensativo teso alla liquidazione all'esito degli scambi tra le parti.

²⁹⁷ Cfr. BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'iva*, cit. 358.

consentire la detrazione dal complesso di tutte le imposte dovute il complesso di tutte le imposte che sono state addebitate al soggetto passivo dai suoi fornitori²⁹⁸.

Questa preoccupazione non emerge direttamente dalle prime direttive, pur essendo comunque desumibile dalla lettura combinata degli articoli 5 e 12, con cui separatamente si descrivono la rilevanza della singola operazione per l'applicazione dell'imposta e la cadenza mensile ai fini del computo dell'imposta da versare effettivamente, alla luce di una corretta tenuta delle registrazioni contabili. Ancora una volta, quindi, emerge come l'essenzialità del contenuto dispositivo della direttiva si sia tradotto in un ampio obbligo d'invenzione ed interpretazione ad opera degli stati membri²⁹⁹.

In un primo momento la scelta dell'attuazione replicava lo schema essenzialmente descritto dalle direttive europee. Si prevedeva cioè l'obbligo di presentare di mese in mese una dichiarazione, che avrebbe dovuto essere presentata per tutte le operazioni registrate; tuttavia, questo metodo determinò una sostanziale paralisi degli uffici, causata non solo dall'impossibilità di controllare l'enorme massa di documenti che con tale periodicità venivano riversati, ma addirittura di introitare l'iva versata con gli assegni allegati alle dichiarazioni infrannuali³⁰⁰.

Questo primo modello è oggi stato superato con l'introduzione della liquidazione periodica distinta dalla dichiarazione annuale³⁰¹ nel momento in cui anche lo schema europeo si è evoluto grazie all'introduzione della sesta direttiva di un più articolato sistema di obblighi nel regime interno. In realtà, pur nella più articolata struttura della sesta direttiva la possibilità di prevedere una dichiarazione annuale rimane opzionale per gli Stati membri (e questo è coerente con l'assioma comunitario per cui il parametro per la quantificazione e la qualificazione dell'imposta sia la singola operazione imponibile), teso alla semplificazione delle procedure di verifica. Ciò che

²⁹⁸ BERLIRI, *Per un'interpretazione giuridica dell'imposta sul valore aggiunto*, 359

²⁹⁹ Ancora una volta ciò che era necessario era di raggiungere il risultato "economico" di un prelievo frazionato che coinvolgesse ogni passaggio della catena produttiva e distributiva. Tuttavia il metodo con cui arrivare a questo risultato era legittimamente rimesso alle scelte attuative degli Stati membri, pur nel rispetto già ricordato del principio di effettività.

³⁰⁰ Così DUS, *L'iva*, cit. 625 in riferimento alla prima formulazione dell'art.

³⁰¹ Nell'assetto attuale il rapporto tra dichiarazione e liquidazione è disciplinato dal combinato disposto degli art. 27 e 33 del dpr Iva

emerge, però, è la distinzione tra il periodo fiscale, a cui deve farsi riferimento per l'effettuazione della liquidazione, e il termine entro cui deve essere presentata la dichiarazione. Il periodo fiscale è funzionale alla liquidazione, mentre la dichiarazione è tesa a consentire il controllo, prima interno – cioè effettuato dal contribuente stesso – quanto all'emersione di una situazione debitoria o creditoria diversa da quella risultante dai versamenti relativi a ciascun periodo fiscale. Al contempo, però, la presentazione della direttiva è anche il parametro del controllo esterno, svolto dall'amministrazione finanziaria di ciascuno Stato membro, che accede così al duplice vaglio della corrispondenza con le operazioni già registrate e le imposte già liquidate.

Anche in Italia, il modello della riforma successiva all'implementazione della sesta direttiva, quindi, introduce l'essenziale distinzione tra le liquidazioni mensili o trimestrali, effettuate grazie all'uso dei registri come strumenti da cui derivare la somma complessiva, a debito o a credito, per ciascun soggetto passivo e dichiarazione annuale. Si realizza così anche una corrispondente distinzione, che vale a comprendere, anche, quale possa essere la diversa soluzione al problema delle variazioni intervenute in un momento successivo rispetto a quello per cui sia possibile esercitare il diritto a detrazione³⁰². Con la riforma del 1979, infatti, s'introduce un sistema binario per cui il diritto a detrazione che sia sorto nel mese o trimestre precedente e non sia stato portato in compensazione nello stesso periodo in cui è venuto in essere non potrà essere riportato in avanti ma ci si dovrà limitare a inserirlo nella dichiarazione annuale³⁰³.

Distinzione questa che è resa possibile dalla struttura giuridica dell'imposta. Pur superata nella sua idea di traslare fino al momento del consumo l'obbligazione d'imposta, la teoria dell'acconto consente di spiegare in maniera efficace il rapporto tra liquidazioni e dichiarazione³⁰⁴.

³⁰² Il problema è quello, noto, del limite dell'anno dalla sottoscrizione dell'accordo per l'effettuazione delle variazioni causate da accordo delle parti o da rettifica di errori materiali.

³⁰³ Come rileva DUS, *L'imposta*, 626, *mentre la tempestività della liquidazione è controllabile soltanto in sede di verifica, il versamento dell'Iva ad essa necessariamente successivo emerge immediatamente ed anche dopo, per effetto dell'ovvligo di annotare nel registro «gli estremi della relativa attestazione».*

³⁰⁴ Sulla funzione della dichiarazione nell'iva

Come per il venire in essere dell'imposta, anche con riferimento all'effettuazione della variazione il legislatore distingue tra la nascita del diritto di credito ed il suo esercizio, con le modalità in cui questo avviene³⁰⁵. La distinzione è tra il diritto di credito, dunque il suo venire in essere, che corrisponde all'effettuazione dell'operazione e l'esercizio dello stesso, che è sottoposto ai noti vincoli di natura formale³⁰⁶. La nascita del diritto di credito del soggetto passivo, infatti, è indipendente dal fatto che questi abbia effettivamente versato l'iva in rivalsa al cedente o prestatore³⁰⁷. Al contempo,

³⁰⁵ Quello dell'individuazione del presupposto e del rapporto tra esigibilità e liquidazione, come è già stato detto in trattazioni classiche della materia (BOSELLO, *L'imposta*, cit.) è il problema principe, nell'iva più che in ogni altra imposta. La totale novità del meccanismo impositivo ha comportato, come si è detto, un completo ribaltamento delle categorie sino ad allora applicabili alle obbligazioni tributarie e al rapporto tra presupposto oggettivo, cui è conseguito il difficile compito, per gli interpreti, di coniugare con i principi costituzionali, in primis quello di capacità contributiva, un modello impositivo fondato sull'opposizione tra contribuenti di diritto, non incisi economicamente, e contribuenti di fatto, chiamati a sopportare il peso economico dell'imposta proprio perché estranei alla catena commerciale le cui operazioni, individuate come singoli atti, sono qualificate (o qualificabili) come presupposto oggettivo dell'imposta. L'approdo più recente nella soluzione del problema della compatibilità del sistema dell'iva col principio di capacità contributiva è quello espresso da SALVINI, *Rivalsa, detrazione*, cit., in cui l'Autrice evidenzia come la neutralità valga a coprire tutte quelle operazioni che perpetuano la catena commerciale, rimanendone escluse e dunque gravate dal costo del prelievo, quelle che invece interrompono a diverso titolo questa catena. La ricostruzione dell'iva come imposta tesa a colpire i consumi, pur muovendo da diverse ricostruzioni in ordine alla prevalenza degli elementi giuridici ed economici nella struttura dell'imposta, accomuna la maggior parte degli Autori che si sono occupati in modo organico della materia (e che sono stati sin qui richiamati): GALLO, *Profili*, cit. 10, e *L'iva, verso un'ulteriore revisione*, cit., 593 MANZONI, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in *Giur. Cost.*, 1987, I, 322; POTITO *Le imposte dirette sugli affari*, cit. 110; BERLIRI *Appunti per una costruzione giuridica*, cit. 1968 (pur nella superata interpretazione di un'unica obbligazione tributaria e molteplici obbligazioni connesse, sussidiarie e con funzione anticipatoria, l'idea di riassumere il modello impositivo secondo lo schema del conto corrente rimane ad oggi quella che meglio consente di comprendere – e dunque d'interpretare – il pur complesso meccanismo impositivo dell'iva); CORDEIRO GUERRA, *L'iva quale imposta sui consumi*, in *Rass. Trib.* 2000, I, 322; COMELLI, *Iva comunitaria*, cit., 7; converge sulla valorizzazione del consumo come obiettivo del prelievo – lucidamente tenuto distinto dal fatto generatore dell'imposta, che è e rimane l'atto – BOSELLO, *L'attuazione delle direttive*, cit. 706. Propendono invece per l'inquadramento dell'imposta quale imposta che colpisce l'atto di scambio per incidere sulle attività produttive, FANTOZZI, *Presupposto* cit., 727; LUPI, *L'imposta*, cit. 10. Valorizzano invece il carattere dell'iva come imposta che colpisce le singole operazioni imponibili SAMMARTINO, *Il profilo soggettivo del presupposto dell'iva*, Milano, 1975; PERRONE CAPANO, *L'imposta*, cit. 437; pur con alcune differenze in senso dubitativo AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'iva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.* 1976, I, 579.

³⁰⁶ Il problema del rapporto tra la maturazione del diritto di credito e il rispetto dei requisiti formali per il suo esercizio è ben sintetizzato in LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, cit. 83. Il tema è stato poi oggetto di una recente e articolata evoluzione in sede giurisprudenziale, col noto dialogo intercorso tra la Corte di Cassazione e la Corte di Giustizia dell'Unione europea in ordine al rilievo, formale o sostanziale, da attribuire alle eventuali violazioni nella registrazione e fatturazione. **[inserire giurisprudenza seminario]**

³⁰⁷ Come lo è, nella pacifica interpretazione giurisprudenziale comunitaria, l'obbligo di versare una somma pari alla rivalsa effettuata per il cedente o prestatore, a prescindere dal fatto che il suo

però, è inesigibile quando manchino i requisiti formali per l'esercizio, cioè non solo l'emissione della fattura, anche e soprattutto la registrazione dell'operazione tra gli acquisti. La registrazione, infatti, rappresenta la condizione per poter far valere il diritto di credito nel momento in cui questo è sorto³⁰⁸, tanto che il soggetto passivo che sia indiligente e non registri tempestivamente la fattura ricevuta perderà il diritto ad effettuare la compensazione e sarà dunque costretto a riportarla in sede di dichiarazione³⁰⁹. Questa flessibilità viene riconosciuta evidentemente al soggetto che, effettuando la detrazione, eserciti un suo diritto di credito, mentre è del tutto diversa la posizione del soggetto attivo dell'operazione imponibile che, adempiendo ad un obbligo di rivalsa, non potrà sottrarsi. In questo caso, come è evidente, il sottrarsi all'adempimento formale non produce come effetto la mera inesigibilità del credito, ma la sottrazione dell'obbligo, sostanziale, di dichiarare e versare il proprio debito in relazione all'operazione.

Nel caso delle variazioni in diminuzione la situazione è ribaltata, ma identica per quel che concerne i rapporti tra obblighi formali e contenuti sostanziali nel rapporto di debito credito reciproco e con l'erario. L'identità è completa per quel che concerne le variazioni in aumento, la cui struttura è del tutto sovrapponibile a quella di un'operazione nuova. L'inversione dei ruoli nella variazione in diminuzione, invece, corrisponde alla natura di operazione negativa di queste ultime. Al momento della conclusione di una nuova operazione imponibile e delle registrazioni ad essa correlate il diritto di credito sorge in capo al cessionario o committente per il fatto di dover versare l'imposta addebitatagli in rivalsa. Il contenuto del diritto di credito vantato nei confronti dell'erario corrisponde al debito nei confronti del suo fornitore nel quantum, mentre dipende dalla corretta contabilizzazione per quel che ne riguarda l'esercizio³¹⁰.

debitore abbia effettivamente provveduto al pagamento nel momento della liquidazione (che banalmente è mensile, dove invece il pagamento è a 90 giorni per prassi commerciale).

³⁰⁸ Sul rapporto tra registrazione delle fatture e legittimità della variazione, LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, cit. 112.

³⁰⁹ Sugli effetti della mancata o errata fatturazione e sugli effetti per il cedente o pestatore e per il cessionario o committente si veda

³¹⁰ Per questo si veda Cass. Civ. sez. V, 9274 del 1995 in cui si afferma che *il meccanismo contabile predisposto dalla legge per eliminare gli effetti delle registrazioni di un'operazione imponibile, in caso di sopravvenuta variazione [...] consiste dunque nella creazione a favore del cedente di un*

Nell'ipotesi della variazione, invece, il diritto di credito viene vantato dallo stesso soggetto passivo nei cui confronti sia già sorto un debito nei confronti dell'erario per l'imposta applicata all'operazione non più imponibile, per una qualsiasi delle ragioni previste dal dpr. Diviene creditore verso l'erario chi era già stato suo debitore per quella stessa operazione. La nascita di questo nuovo diritto di credito è nell'intervento di una delle cause di risoluzione del contratto, totale o parziale, o dell'accordo che ne modifichi il contenuto. Il soggetto passivo acquisisce un diritto di credito pari all'imposta che ha già versato (o per cui abbia già formalizzato, con la registrazione, l'obbligo del versamento) e che non è più dovuta. Il cambiamento riguarda sempre la corretta individuazione della somma che deve essere versata in relazione all'operazione. Solo che la correzione non avviene con una nuova operazione, né con una rettifica retroattiva³¹¹, la correzione avviene con la registrazione di un'operazione negativa.

Proprio perché chi effettui una variazione vuole fare valere un diritto di credito, però, è coerente la scelta effettuata dal legislatore di vincolarne l'esercizio al rispetto di quegli stessi obblighi formali a cui deve adempiere il soggetto che effettui la detrazione per un'operazione nuova. Con un'ulteriore specificazione. Proprio perché si tratta di un'operazione negativa sarà onere del soggetto che intenda far valere questo nuovo credito in rettifica non solo, come si è detto, registrarne l'ammontare accompagnato dalla chiara indicazione dell'operazione a cui ci si riferiva originariamente³¹²; egli dovrà anche emettere un documento da trasmettere al

credito d'imposta "corrispondente alla variazione", mediante la relativa annotazione nel registro degli acquisti, per effetto della quale lo stesso cedente acquisisce il diritto di detrarre l'imposta dovuta, ai sensi dell'art. 19, un imposto pari a quello a suo tempo annotato (a debito) nel registro delle fatture di cui all'art. 23.

³¹¹ A ben vedere la rettifica può avvenire con una modifica ora per allora ex art. 26 comma 7. Questa possibilità, però, seppure identica in ordine agli effetti prodotti (modifica dell'imposta dovuta) appare asistemica. Non tanto per questioni formali, bensì perché altera l'ordinato funzionamento del meccanismo di compensazione fondato sull'apprezzamento della variazione come operazione negativa e, dunque, sull'inversione degli obblighi formali per l'esercizio.

³¹² Per quel che concerne gli obblighi formali la posizione della Cassazione vuole che *la prova della corrispondenza delle operazioni può legittimamente essere fornita soltanto attraverso l'indicazione di quei dati che risultino idonei a collegare le due operazioni* (Cass. Civ. sez. V, n. 8535 del 2014; Cass. Civ. sez. V, n. 9188 del 2001).

cessionario o committente con cui comunicare l'intervenuta modifica³¹³. Nella logica dell'operazione negativa, infatti, l'esercizio del diritto di credito in capo a chi faccia valere la variazione in diminuzione determina l'insorgere di un debito in capo al cessionario o committente³¹⁴. È ovvio che le posizioni di entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione si giustificano in ragione del fatto che l'operazione è venuta meno, ovvero – nel caso di errori – che le registrazioni non avrebbero mai dovuto essere quelle originarie, ma fin dal principio quelle a cui si arriva dopo l'effettuazione della variazione. In questo caso, quindi, il debito del cedente o prestatore è del tutto indipendente dal fatto che il cessionario o committente esiga (rectius, detragga) il credito di cui è divenuto titolare. Nelle operazioni negative il debito del cessionario o committente viene in essere solo quando il cedente o prestatore eserciti effettivamente il suo diritto di credito³¹⁵. Per questa ragione il soggetto passivo che effettui la variazione in diminuzione ha l'obbligo di darne comunicazione, oltre a provvedere alla registrazione, poiché l'emissione della nota di variazione è una condizione essenziale per il venire in essere del nuovo debito in capo al destinatario³¹⁶.

Di conseguenza, la raffinata struttura giuridica voluta dal decreto delegato per l'individuazione da un lato degli obblighi formali e dall'altro del rapporto tra adempimento di detti obblighi ed effettiva esigibilità dell'imposta, continua ad essere figlia soprattutto dei principi iva nazionalizzati dal legislatore italiano.

La liquidazione periodica, come si è detto, consente di considerare congiuntamente tutte le operazioni realizzate nel periodo, in un rapporto di continua compensazione che non si esaurisce però con il momento della liquidazione stessa³¹⁷. Sotto questo

³¹³ Come rileva GREGGI, *Fatturazione (inesistente) e obblighi formali nell'iva: presupposti, limiti e condizioni alla variazione delle fatture emesse* in Giur. Imp. 2015,

³¹⁴ Sulla corrispettività degli obblighi sorti in capo al soggetto che effettua la variazione e del cessionario o committente si veda BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, cit.; LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, cit.; MANDÒ – MANDÒ,

³¹⁵ Per l'indipendenza dell'esercizio del diritto alla variazione del cedente o prestatore rispetto all'esercizio del diritto a detrazione del cessionario o committente, ma non viceversa, si veda CARINCI, *Le variazioni iva*, cit.

³¹⁶ Sul punto COMELLI, *Iva comunitaria*, cit.

³¹⁷ Per quel che concerne la condizione di perenne indeterminazione e incertezza in ordine alla quantificazione dell'operazione in ragione della compensazione si veda:

aspetto l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto postula l'unitarietà delle operazioni realizzate dal soggetto passivo al fine di garantire e preservare l'esercizio dell'attività d'impresa. Non è quindi necessario che le operazioni a monte portate in detrazione corrispondano esattamente a spese sostenute per la realizzazione degli introiti ottenuti con l'effettuazione delle operazioni realizzate nel medesimo periodo³¹⁸. Ma questa mancanza di un rapporto immediato e diretto si giustifica in ragione del continuo flusso in cui si estrinseca l'attività d'impresa, per cui tutte le operazioni sono in realtà correlate allo stesso obiettivo, con una sostanziale irrilevanza, data la presunzione di commercialità, della destinazione specifica e del rapporto di inerenza tra operazione ed operazione.

Come si è detto il primo requisito per l'effettuazione della variazione è quello della pregressa registrazione dell'imposta dovuta (all'erario o al cedente o prestatore) nei relativi registri. La giustificazione è evidente, poiché d'accordo con il meccanismo impositivo nel suo complesso, una somma è esigibile solo dopo che la relativa fattura sia stata registrata. O meglio, la liquidazione avviene avuto riguardo principalmente alle operazioni registrate – o da registrare, per quel *favor* nei confronti dell'erario, sempre giustificato dalla certezza, d'accordo col quale la necessità dell'iscrizione riguarda solo l'esercizio del credito – dunque se la causa di variazione intercorre nel periodo che precede la registrazione della fattura sarà necessario emettere una nuova fattura corretta e registrare quest'ultima³¹⁹. Difatti, e con piena coerenza interna, il termine per l'emissione delle note di variazione è quello dell'avvenuta registrazione dell'operazione³²⁰, non già quello della liquidazione dell'imposta per il periodo. Questo perché la variazione, come si vedrà più approfonditamente subito di seguito,

³¹⁸ Per la giustificazione e l'interpretazione di detto rapporto, con particolare riferimento al rispetto del principio di inerenza si veda GREGGI *Il principio di inerenza*, cit.

³¹⁹ Questa la posizione di Assonime, circ. Iva del 1973, ma anche della prassi interna

³²⁰ Cfr. art. 19 comma 1 del dpr 633 del 1972 a norma del quale *il diritto a detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*. L'applicazione del limite, anche temporale, che deriva dalla previsione di cui all'art. 26 co. 2 per cui la variazione avviene effettuando la detrazione ai sensi dell'art. 19, viene riconosciuto da DI PIETRO, *Detrazione e neutralità*, cit. 125 e MANDÒ – MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2014, 730.

opera a tutti gli effetti come elemento (di debito o di credito) che concorra alla liquidazione nel suo complesso.

Ancora una volta, però, il requisito della registrazione è prodromico alla compensazione. Ciò che sempre ritorna, e che più di ogni altro aspetto caratterizza il modello di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto per come recepita dal legislatore italiano è quello della continua compensazione sulla base della registrazione. La finalità viene raggiunta, come è noto, destinando ogni credito a compensarsi con il credito dell'altra parte, salvo provvedere all'estinzione del saldo residuo alla data stabilita, mediante pagamento o con riporto a nuovo del saldo, qualora l'esito della compensazione risultasse favorevole al soggetto passivo³²¹.

Questo meccanismo di determinazione della somma da liquidare come risultato della compensazione tra imposta percepita a titolo di rivalsa e imposta versata per le operazioni effettuate a monte determina la possibilità di scindere, quindi, la quantificazione dell'imposta dovuta (per ogni singola operazione) dall'obbligo di versamento nei confronti dell'erario per il periodo e alla luce di tutte le operazioni effettuate.

Anche il registro, però, pur garantendo la dinamica dell'applicazione avrebbe potuto trovare il suo limite nella eventuale contabilizzazione dei soli aspetti statici dell'operazione, che è cosa diversa dall'applicazione dell'imposta. Detto altrimenti, quando ci si fosse limitati a prevedere un obbligo di registrazione per le operazioni, fatture e corrispettivi nel caso di quelle attive, nel loro momento genetico, si sarebbe resa impossibile la valorizzazione di eventuali modifiche successive all'interno dello schema compensativo.

La variazione, infatti, avviene secondo il nostro modello non come rettifica della precedente fattura e registrazione, ma come registrazione di segno opposto a quella originaria, volta a neutralizzare gli effetti di una somma indebitamente versata in precedenza, ovvero di un diritto di credito indebitamente portato in detrazione.

Ogni operazione si traduce, nel modello impositivo dell'iva, in una registrazione, alternativamente quale credito o debito, al fine di poter realizzare la compensazione.

³²¹ Per la ricostruzione di come operi la compensazione nella liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto si legga TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'iva*, in Boll. Trib., 1976, 1466

Questo tuttavia non consente, come a più riprese chiarito anche dai giudici di legittimità, di considerare l'obbligo di registrazione come costitutivo del debito o del credito in materia di iva³²².

È del tutto evidente che, qualora si accettasse la posizione estremamente formalista per cui l'iscrizione, ma anche solo l'emissione della fattura, fossero costitutive del rapporto si accetterebbe l'idea che a legittimare l'emissione di fatture, come anche di note di variazione basti l'adempimento degli obblighi formali.

In senso contrario, però, si è sempre espressa la Corte di Cassazione che, di fronte alla possibilità di considerare le rettifiche ex art. 26 dpr 633 in conseguenza della emissione di fatture oggettivamente inesistenti ha affermato come sia onere del contribuente provare la ricorrenza dei presupposti per l'effettuazione della variazione in diminuzione, attraverso la corretta e completa registrazione delle operazioni che consenta di palesare inequivocabilmente la corrispondenza delle operazioni con gli eventi successivi corrispondenti alle fattispecie per cui è legittima l'effettuazione della variazione³²³.

La scelta di effettuare la variazione nella compensazione, quindi, si traduce, con riferimento alle variazioni in diminuzione, nell'effettuazione di un'operazione negativa, che al contempo garantisce e replica il modello impositivo delle operazioni attive.

L'inserimento, coerente, della variazione nella procedura di liquidazione, infatti, si pone innanzitutto come una peculiarità del modello impositivo nazionale, in ragione dell'autonomia giuridica che viene riconosciuta all'obbligazione che abbia ad oggetto il credito di rivalsa, qualificato come autonomo nel sistema che emerge dai decreti

³²² Sul punto l'affermazione della Cassazione è piuttosto recente. Appare comunque ormai consolidata la posizione che, disconoscendo le posizioni talvolta assunte dall'Agenzia delle Entrate, **afferma come**

³²³ Sul rapporto tra l'esercizio del diritto a detrazione e la fatturazione per operazioni inesistenti si veda il già citato GREGGI, *Fatturazione (inesistente) e obblighi formali*, cit. *passim* e le recenti pronunce della Corte di Cassazione successive alla n. 24231 del 2011, n. 2382 del 4 febbraio 2014; 10939 del 27 maggio 2015;

delegati, pur in assenza di una chiara indicazione in questo senso da parte del legislatore della delega³²⁴.

Il sistema delle variazioni, indifferentemente dell'imponibile e dell'imposta ma comunque in diminuzione, è molto complesso, pur dietro l'apparente semplicità, e si offre come una sintesi di tutti i complessi rapporti triangolari che caratterizzano l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, oltre che come una garanzia dell'effettività degli stessi. Ricostruire la causa di giustificazione della variazione, cercando al contempo di comprendere quale sia la scelta sistematica che consente di riassumere tutto il processo nella registrazione di un'operazione negativa³²⁵, consente di isolare tutti i rapporti creditori e debitori giuridicamente rilevanti e di meglio comprenderne la collocazione sistematica.

La variazione consegue a una modifica del credito da rivalsa che, almeno nell'impostazione originaria, viene meno per l'effetto di una patologia del contratto. È questo passaggio una delle peculiarità della via italiana alle variazioni iva. Al momento dell'introduzione della nuova imposta, infatti, il nostro legislatore ha trasformato in un vincolo giuridico, assistito da un'autonoma obbligazione, quello che nel modello d'imposta previsto dalle direttive europee è soltanto un obbligo economico, di traslazione dell'imposta³²⁶. Nel modello europeo non viene fatta alcuna distinzione tra il credito vantato dal cedente o prestatore a titolo di corrispettivo e il diverso credito a titolo di rivalsa. Più banalmente la rivalsa viene considerata come un obbligo economico, per cui nella somma complessivamente versata dal cedente o

³²⁴ Sulla rivalsa nell'ordinamento tributario italiano si veda per tutti RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012; sullo specifico problema della rivalsa come rapporto autonomo rispetto al credito per il pagamento del corrispettivo, oltre alla lettera della legge, si veda, SALVINI, *Rivalsa*, cit. 1288;

³²⁵ Si potrebbe quasi dire di una non-operazione, se ciò non conducesse a indebite confusioni col tema diverso delle operazioni inesistenti e in questo senso anche GREGGI, op. ult. cit.

³²⁶ Al riguardo si legga BOSELLO, *L'imposta*, 90; POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978, 581 per quel che concerne il problema della distinzione, già menzionata tra obbligo/obbligazione di rivalsa e traslazione sul consumo. Dato che l'obbligo di effettuare la rivalsa nasce dall'obbligo di emettere la fattura, allora al momento dell'immissione in consumo – quando economicamente si realizza il compimento dell'obbligazione tributaria nel quantum – parrebbe essere escluso quello stesso obbligo che qualifica l'imponibilità. Il risultato, condivisibile, è quello tratto da SALVINI, *Rivalsa*, cit. nelle sue conclusioni

prestatore al cessionario o committente deve essere compresa anche una somma dovuta quale rivalsa iva, distintamente indicata in fattura³²⁷.

In sede di attuazione, operando una scelta giuridicamente raffinata, il legislatore nazionale dispone che, al realizzarsi del fatto generatore dell'imposta, consegua il venire in essere tra le parti di una distinta obbligazione, la rivalsa appunto, che pur calcolata sulla base del corrispettivo e degli oneri accessori è dovuta in ragione di un distinto rapporto obbligatorio. Rapporto che, però, dipende dall'esistenza e dall'effettiva capacità di produrre gli effetti specificati dell'operazione principale. Non può esservi rivalsa in assenza di un'operazione imponibile validamente conclusa e al contempo il contenuto dell'obbligazione di rivalsa è determinato dal valore indicato dalle parti come corrispettivo dell'obbligazione principale.

Al contempo l'obbligazione di rivalsa, pur non incidendo sul rapporto del cedente o prestatore con l'erario garantisce il carattere della neutralità del prelievo in capo al primo. Il fatto stesso che la traslazione del costo corrispondente all'iva sul cessionario o committente non corrisponda solo ad una quantificazione economica, bensì sia presidiato dal vincolo giuridico, particolarmente rafforzato dalla presenza del privilegio³²⁸, garantisce che l'imposta versata dal soggetto passivo cedente trovi sempre il suo ristoro nel soddisfacimento del credito da rivalsa. Anche quando, com'è nelle ipotesi di cessione dei beni, la registrazione dell'imposta preceda il pagamento del credito da rivalsa (e più in generale il versamento del corrispettivo). Si tratta, soprattutto in questo caso, di un'anticipazione che viene però assistita e garantita dal fatto che esista un autonomo credito di rivalsa che il contribuente può far valere, financo in sede giurisdizionale, al fine di ottenerne il pagamento e con esso il ristoro della condizione di neutralità.

È evidente che, nel momento in cui si realizza l'esigenza di attivare la procedura di variazione in diminuzione, questo rapporto di equivalenza deve poter essere

³²⁷ Il riferimento è ancora alla sentenza Tulica.

³²⁸ Per il privilegio dei crediti da rivalsa dell'Iva di cui si dirà più diffusamente il riferimento normativo è all'art. 18 u.c. del dpr 633 del 1972 a mente del quale *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 o stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del codice civile, cui tuttavia è posposto.*

restaurato. Nel momento in cui, per ragioni fisiologiche o patologiche, l'operazione imponibile viene meno, ciò che consegue dal punto di vista sistematico è il venir meno anche dell'obbligo di pagamento del debito da rivalsa³²⁹. Come si è accennato esiste, nel sistema dell'iva, un rapporto di dipendenza dell'obbligazione di rivalsa da quella principale, sia essa cessione di beni o prestazione di servizi, per cui al venir meno dell'una viene necessariamente meno anche l'altra³³⁰.

Si tratta di una catena di rapporti obbligatori che dipendono gli uni dagli altri, in relazione sia al contenuto sia all'esigibilità. Semplificando, la realizzazione di una delle operazioni di cui agli articoli 2 e 3 del testo unico iva determinano il venire in essere dell'obbligazione di rivalsa del creditore a favore del debitore. Quest'ultimo, a sua volta, potrà esercitare un diritto di credito di pari valore nei confronti dell'erario, anche perché la somma percepita dal cedente o prestatore a titolo di rivalsa determina il venire in essere di un debito di pari ammontare di quest'ultimo nei confronti dell'erario. La neutralità dunque caratterizza le posizioni reciproche dei soggetti coinvolti nell'obbligazione tributaria. Al contempo, però, l'oggettiva reciprocità delle posizioni viene garantita dalla natura giuridica dell'obbligazione di rivalsa e dalla sua autonoma esigibilità³³¹.

La disciplina delle variazioni, al contempo, consente di ripercorrere questo stesso rapporto a ritroso, evidenziando come la registrazione della variazione non sia altro che l'esito finale della modifica del rapporto contrattuale originario.

Si è detto che l'iscrizione di una somma a credito corrisponde a una riduzione del credito di rivalsa, ciò però equivale a dire che il diritto di credito registrato per la

³²⁹ Debito il cui venir meno deve essere registrato, poiché ne è venuta meno l'obbligazione presupposta.

³³⁰ Questo rapporto di reciproca dipendenza viene considerato fisiologico, quasi automatico, dal legislatore nazionale proprio perché l'oggetto dell'imposizione, la vicenda a cui si deve guardare – sotto il profilo oggettivo – per poter determinare il venire in essere dell'imposta è la produzione degli effetti giuridici del rapporto. Al verificarsi di una causa che faccia venire radicalmente meno quegli stessi effetti giuridici non può sopravvivere un rapporto di credito che trova la sua giustificazione nel prodursi di quegli stessi effetti. L'ulteriore specificazione, invece, è necessaria nell'ordinamento europeo per evidenziare la consequenzialità tra le vicende estintive e modificative dell'operazione e il rapporto verticale tra il cedente o prestatore e l'erario.

³³¹ Sull'autonomia del credito di rivalsa, che si configura quindi come rapporto privatistico tra le parti, e che non mutua mai i caratteri dell'obbligazione tributaria cfr Cass.

variazione corrisponde ad un minor debito d'imposta precedentemente registrato per la stessa operazione.

La riduzione del credito di rivalsa, però, non può avvenire in assenza di una causa di giustificazione della riduzione stessa (tolta l'ipotesi residuale di un errore nell'aliquota a suo tempo applicata³³²). Esattamente come il diritto di rivalsa non sorge, in mancanza di un'operazione imponibile. Difatti, a prescindere dal fatto che si tratti di due rapporti obbligatori distinti, la modifica del credito di rivalsa può essere giustificata solo da una modifica dell'operazione imponibile. Il soggetto passivo non può unilateralmente ridurre l'ammontare del credito di rivalsa, essendo questo legalmente determinato, mentre può – più o meno liberamente – ridurre l'ammontare del credito da pagamento del corrispettivo per l'operazione o rilevare l'esistenza di una causa di estinzione del rapporto. In queste ipotesi la modifica incide sul contenuto dell'operazione imponibile e, di conseguenza, mutano le condizioni alle quali ci si è attenuti nella determinazione del contenuto del credito da rivalsa.

La variazione, quindi, corrisponde all'esercizio del diritto di correggere il contenuto dell'obbligazione di rivalsa, che verrà poi registrato come un nuovo diritto di credito. Ancora una volta la coerenza sistematica del modello impositivo dell'iva si fonda sulla coerenza delle diverse posizioni soggettive, che sono tra loro dipendenti. È lo stesso art. 26 a prevedere quali debbano essere gli effetti della registrazione della variazione su tutti i rapporti obbligatori già sorti al momento del venire in essere dell'operazione imponibile.

4.6. L'effettuazione delle variazioni e la loro coerenza coi principi di rivalsa e detrazione

Vero è che il soggetto passivo che si trovi nella posizione contrattuale di poter effettuare una variazione in diminuzione non è obbligato a questa, così come non è obbligato ad esercitare il suo diritto di detrazione. Per questa ragione la neutralità dell'imposta deve poter essere garantita attuando il modello impositivo nazionale. Come la detrazione è sempre un diritto e mai un obbligo, anche se l'esercizio ne è fortemente incentivato dall'obbligo – questo sì – di versare la rivalsa al prestatore e,

³³² O di una sopravvenuta modifica legislativa dell'aliquota applicabile, come è avvenuto nell'ipotesi dell'innalzamento dell'iva dal 21 al 22 per cento, disciplinata dalla circolare 32/E

specularmente, di effettuare la rivalsa, col conseguente obbligo di versare l'imposta, per tutte le operazioni attive realizzate. Allo stesso modo la variazione in diminuzione viene prevista come possibilità, non come obbligo.

Si consente così la messa a sistema della neutralità, pur nel rispetto della discrezionalità sistematicamente riconosciuta al soggetto passivo nell'esercizio del diritto a detrazione

Al momento dell'introduzione dell'imposta nel sistema tributario italiano, e poi ancora per molti anni a venire, uno dei problemi principali nell'interpretazione della nuova imposta ha avuto ad oggetto proprio la natura della rivalsa. Non tanto in ordine alla possibilità di configurare la rivalsa come un'autonoma obbligazione, dipendente nel contenuto dall'operazione imponibile ma giuridicamente distinta da questa. Al riguardo tutti gli interpreti sono stati concordi nell'individuare un limite invalicabile nel dettato dell'art. 18 del dpr, il quale al quinto comma assegna al credito di rivalsa un privilegio speciale, che si traduce, sul piano sistematico nella migliore valorizzazione dell'autonomia di detto credito.

Il problema, piuttosto, ha riguardato la qualificazione della rivalsa come un obbligo o come un diritto in capo al soggetto passivo dell'operazione imponibile³³³. Si tratta di una disputa antica, che non riguarda il problema, poi più diffusamente trattato dell'individuazione del soggetto-contribuente all'interno dell'imposta sul valore aggiunto, tuttavia necessaria per poter comprendere appieno quale sia la funzione delle variazioni e quale la giustificazione sistematica dell'attuazione per il tramite della compensazione.

Le posizioni contrapposte sono sostanzialmente due: quelle che vogliono individuare nella rivalsa un diritto di credito, pur di fonte legale e quelle che invece qualificano la rivalsa come un diritto obbligatorio. Tuttavia, il sistema delle variazioni si giustifica solo se si considera la rivalsa come un diritto di credito che può essere o meno fatto valere dal soggetto che ne sia il titolare.

Questa è un'ipotesi che non è stata presa in considerazione dall'ordinamento europeo, tanto che il riferimento alla rettifica della detrazione di cui all'art. 185 della

³³³ L'obbligo, secondo la ricostruzione che declina la rivalsa in termini economici, è quello di emettere la fattura, quindi di esporre separatamente la somma corrispondente all'imposta nella fattura, e di registrarle entrambe.

direttiva è sempre considerato in relazione alla posizione del soggetto che deve rettificare il suo precedente diritto di detrazione, con ciò riducendolo.

L'esercizio della variazione come maggiore detrazione (così uguali, così diverse)

Il sistema delle variazioni, dal punto di vista operativo, obbliga il contribuente alla registrazione di una nuova operazione, attiva, nel caso delle variazioni in aumento, negativa per quelle in diminuzione.

È evidente che, in tutte queste ipotesi, non si realizza una nuova operazione, al contrario si è realizzato un evento che ha determinato una modifica del rapporto giuridico che disciplinava l'operazione originaria, ovvero è emerso un errore nella pregressa qualificazione dell'operazione imponibile che si è conseguentemente proiettata in una modifica dell'imposta³³⁴.

In tutti i casi, comunque, nell'ordinamento italiano le variazioni, e specificamente le variazioni in diminuzione, possono essere considerate come un'operazione negativa anche con riferimento alla tecnica scelta dal legislatore per garantire l'evidenza dell'intervenuta modificazione³³⁵. In particolare le variazioni in diminuzione appaiono, formalmente, come l'iscrizione di un credito pari all'ammontare della minore imposta dovuta in relazione all'operazione per cui è intervenuta la variazione. Questa scelta è affatto peculiare, poiché sposta sul piano della detrazione non solo l'adeguamento della posizione del cessionario o committente, ma anche e soprattutto quella del cedente o prestatore.

Si è già detto, infatti, che nel modello comunitario come da ultimo elaborato la variazione, in quanto effetto della modifica dell'operazione si riflette necessariamente sulle posizioni di entrambi i soggetti coinvolti nell'operazione. D'altronde non potrebbe essere altrimenti, in un modello impositivo che individua come elemento

³³⁴ In entrambi i casi è molto chiara la posizione assunta dalla Corte di Cassazione quando afferma che *come l'obbligo d'imposta sorge per il fatto stesso che un certo atto produca determinati effetti giuridici ai quali la legge quell'obbligo ricollega, così anche è logico che sia sufficiente il prodursi della causa che determina il venir meno di quegli effetti affinché sorga il contrapposto diritto del contribuente di vedersi sgravato, attraverso il peculiare e già descritto meccanismo della detrazione, dell'onere sostenuto per assolvere l'imposta ormai priva di base.*

³³⁵ Sulle variazioni come operazioni negative si veda Cass. 11 dicembre 2013, n. 27692 e, in dottrina, LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, cit. 127.

essenziale all'imponibilità il fatto che si realizzi un'operazione onerosa, sinallagmatica e produttiva di effetti giuridicamente apprezzabili.

Nel sistema europeo, come si è detto, tutti i passaggi vengono scanditi distintamente, per cui alla modifica del contenuto dell'operazione deve conseguire una rettifica dell'imponibile, che si trasforma in una riduzione dell'imposta dovuta dal soggetto che ha registrato la riduzione del suo diritto di rivalsa e, specularmente, in un obbligo di rettifica del diritto di detrazione in capo all'altro soggetto obbligato. I tre passaggi, pur legati da un inevitabile relazione di causa ed effetto rimangono distinti e astrattamente riconducibili a obblighi formali distinti.

Come si è detto, però, la scelta in ordine al procedimento da individuare per l'attuazione della variazione è integralmente rimessa alle scelte degli Stati membri, ciò che è importante è che venga garantita al contribuente l'effettiva possibilità di registrare la variazione tutte le volte in cui ne ricorra l'esigenza.

Sotto questo aspetto la scelta per l'attuazione del legislatore italiano è stata fin da principio innovativa e caratterizzata da una spiccata valorizzazione del meccanismo impositivo dell'imposta sul valore aggiunto. Si è detto, infatti, che la variazione in diminuzione può essere configurata come un'operazione negativa, poiché comporta – per le diverse ragioni già ricordate – una riduzione dell'imponibile o dell'imposta originariamente considerati. Così come la variazione in aumento è dal punto di vista formale a tutti gli effetti una nuova operazione. Si è già detto che, anche quando la variazione discenda da una riduzione dell'imponibile la scelta del legislatore nazionale è stata di darne comunque atto nei termini di una riduzione dell'imposta. Con questa scelta, come si è visto, è già stato saltato il primo dei passaggi previsti dalla disciplina europea dell'imposta, vale a dire la separazione tra momento in cui si dia conto della riduzione dell'imponibile e conseguente registrazione della proporzionale riduzione dell'imposta.

L'art. 26 del dpr iva, però, si spinge ancora oltre, poiché ingiunge al soggetto non di correggere, diminuendolo l'importo già considerato come somma a debito per l'operazione di volta in volta presa in considerazione, bensì di iscriverne una nuova somma a credito, pari al minor valore del debito d'imposta conseguente alla

variazione³³⁶. In altri termini l'operazione negativa viene registrata come se si realizzasse un'operazione che da diritto ad un maggior credito per detrazione, ossia come una nuova operazione a monte.

Come si è già detto la procedura delle variazioni nel nostro ordinamento è stata recepita come una conseguenza naturale del modello impositivo fondato sulla compensazione di debiti e crediti. Ma questa scelta non sarebbe stata possibile quando si fosse previsto un obbligo di correggere retroattivamente il contenuto dell'iscrizione relativa alla somma dovuta a titolo d'imposta per l'operazione che poi abbia dato origine alla variazione. Infatti la modifica ex post non avrebbe consentito di inserire la diversa posizione debitoria del soggetto passivo nei confronti dell'erario all'interno del flusso delle posizioni debitorie e creditorie nuove che conducono alla liquidazione.

Di qui la scelta, necessitata ma niente affatto scontata, di trasformare la riduzione dell'imposta dovuta in un nuovo credito vantato nei confronti dell'erario a partire dal momento in cui la condizione giuridica sia modificata, e sempre nel rispetto dei limiti formali necessari per poter vantare il credito.

In altri termini, l'esercizio della detrazione da minor imposta dovuta, iscritta nei registri contabili ai sensi dell'art. 26 del dpr non è, in senso astratto una detrazione – intesa come diritto di credito generato dal compimento di un'operazione a monte –, bensì l'esercizio, in compensazione, di un diritto di credito che però ha altra fonte.

Il diritto di detrazione, nell'iva, nasce come strumento per la neutralizzazione dell'imposta versata (anticipata?) a monte.

È ormai assodato che, nella scelta del legislatore italiano, il diritto di detrazione di configura, strutturalmente, come diritto di credito attribuito dall'art. 19 primo comma al soggetto passivo nei confronti dell'erario per l'importo del tributo a monte da lui corrisposto soggiacendo alla rivalse del cedente o del commissionario.

Il rapporto di debito e quello di credito devono considerarsi rapporti distinti, tanto che, il diritto di credito può sorgere anche in assenza di operazioni imponibili

³³⁶ *Rectius* offre questa possibilità ma la qualifica come residuale rispetto alla procedura generale ex art. 26 comma 2

compiute dal soggetto per il periodo d'imposta³³⁷. Tuttavia, nella detrazione iscritta in ragione di una variazione dell'imponibile o dell'imposta non v'è nessuna operazione a monte compiuta dal soggetto passivo e destinata ad essere neutralizzata. La detrazione iscritta in ragione della variazione trova la sua giustificazione nell'operazione attiva realizzata dal soggetto che iscrive il suo credito.

Si tratta, cioè, di due fattispecie distinte, con cause diverse, seppure esercitate mediante la medesima procedura.

La variazione in diminuzione, realizzata mediante la registrazione a norma dell'art. 25 del dpr iva, non dà conto di una nuova operazione, per cui si eserciti il diritto di credito conseguente all'avvenuto esercizio della rivalsa, ma consente di registrare una riduzione del debito sorto in capo al soggetto in relazione ad un'operazione per cui egli stesso abbia già esercitato la rivalsa³³⁸. E questo emerge anche sul piano meramente formale, poiché, letteralmente, l'art. 25 richiamato dalla disposizione in materia di variazioni fa riferimento alle sole fatture e bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati³³⁹.

Nell'ipotesi della registrazione del diritto di credito conseguente all'effettuazione di una variazione in diminuzione il soggetto passivo, come è ovvio, non ha acquistato alcun bene o servizio, al contrario, esso li ha venduti in un momento precedente e

³³⁷ Sulla possibilità di configurare un diritto di credito da detrazione nei confronti dell'erario anche in assenza di operazioni a valle si veda:

³³⁸ Difatti, la giurisprudenza vuole che la registrazione richiami in modo espresso l'operazione a cui ci si riferisce e già registrata nell'opposto registro.

³³⁹ Questo il testo dell'art. 25 del dpr che si richiama per maggior praticità: *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. Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota. Per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e, eventualmente, la relativa norma. La disposizione del comma precedente si applica anche per le fatture relative a prestazioni di trasporto e per quelle pervenute tramite spedizionieri o agenzie di viaggi, quale ne sia l'importo.*

ora, per ragioni eminentemente legate alle vicende del rapporto³⁴⁰, si trova a dover rettificare quanto precedentemente registrato.

Parallelamente il cessionario o committente dovrà a sua volta provvedere alla registrazione della variazione ai sensi dell'art. 23 o 24 del dpr, esattamente come se si fosse realizzata una nuova operazione.

È esattamente con questi due passaggi che si ottiene il risultato di una variazione come operazione negativa. Formalmente i passaggi sono gli stessi che devono essere rispettati a fronte di una nuova operazione imponibile, solo i ruoli sono invertiti. Il debitore registra il diritto di credito derivante dalla realizzazione di una non operazione, come a dire che il venir meno, in tutto o in parte, dell'operazione originaria si trasforma in un'inversione delle posizioni di debito credito tra le parti, perlomeno in relazione al credito da rivalsa.

Si è detto, d'accordo con una ricostruzione oramai cristallizzata del rapporto di autonomia e dipendenza tra rivalsa e detrazione che il credito nei confronti dell'erario sorge in capo al soggetto che abbia effettuato l'acquisto come conseguenza del debito sorto a titolo di rivalsa nei confronti del cedente o prestatore. Ugualmente, nell'ipotesi della modifica dipendente da una variazione dell'imponibile il credito che il soggetto passivo registra come se fosse un acquisto da lui effettuato dà conto di una riduzione del credito di rivalsa.

Il credito nei confronti dell'erario altro non è che la registrazione di un minor credito di rivalsa goduto nei confronti del co-obbligato. Senza la rimodulazione del rapporto di credito per la rivalsa, già esercitato nel momento della realizzazione dell'operazione imponibile non sarebbe giustificata la possibilità di vantare un credito nei confronti dell'erario per la minore imposta dovuta.

4.7. Eterogeneità delle fattispecie nella variazione: la variazione in aumento nazionale e quella in diminuzione europea

La variazione in aumento è un'ipotesi non prevista dal legislatore europeo, nemmeno nelle sue fasi più avanzate, con la rifusione del 2006³⁴¹. La variazione in aumento,

³⁴⁰ E dichiaratamente non rilevanti ai fini della liceità dell'esercizio della variazione, come emerge da Cass. 5568 del 17 giugno 1996.

infatti, non pone alcun tipo di problema di retroazione, o di modifica prospettica del contenuto dell'operazione. La situazione che si viene a creare è molto più semplice, poiché banalmente l'operazione considerata produce ulteriori effetti rispetto a quelli originariamente considerati ma comunque riconducibili al corrispettivo versato per il servizio. Una simile impostazione è coerente con lo schema europeo, per cui il vincolo giuridico tra le parti è preordinato alla realizzazione dell'operazione imponibile, in quanto necessario ad avverare l'esistenza di un vincolo reciproco tra le parti. Viceversa, per quel che concerne la determinazione del corrispettivo e quindi il parametro per misurare la base imponibile, come si è visto, si rimanda alle scelte attuative degli Stati membri. Dunque è coerente affermare che ogni maggiore somma divenuta successivamente esigibile da parte del creditore per l'esecuzione del servizio o per la cessione del bene dovrà poter essere considerata come correlata al corrispettivo e, in quanto tale imponibile.

La scelta dell'attuazione deve essere rimessa agli Stati membri, che potranno scegliere, nei limiti del rispetto degli obblighi formali e sostanziali previsti dalla direttiva, quale debba essere il procedimento migliore per dare conto della mutazione della pretesa creditoria del cedente o prestatore, e in particolare del suo aumento. Come è noto, il legislatore italiano ha voluto prevedere espressamente l'ipotesi di aumento dell'imponibile o dell'imposta, disciplinando quelle che vengono definite variazioni in aumento, insieme alle variazioni in diminuzione³⁴².

La struttura voluta per l'art. 26 e la collocazione sistematica a cui il legislatore tributario arriva rappresentano il riflesso della scelta di valorizzare le modifiche dell'imponibile non in modo autonomo, ma sempre come causa di una modifica dell'imposta, di cui invece viene data contezza ed evidenza.

Questa riflessione, come si è detto, è particolarmente vera in relazione alle cosiddette variazioni in diminuzione, nell'ipotesi prevista al primo comma, infatti, la variazione

³⁴¹ Se non appunto nella forma libera di cui all'art. 184 della dir. 2006/112/CE in ragione di cui *La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto.*

³⁴² La disciplina è contenuta al primo comma dell'art. 26 il quale dispone che *Le disposizioni degli articoli 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 articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.*

in aumento si presenta sempre come una nuova operazione, dal punto di vista formale. Vale a dire che determina il venire in essere di obblighi di registrazione nuovi, come se ci si trovasse davanti ad una nuova operazione³⁴³. Dal punto di vista formale, infatti, la maggiore imposta dovuta viene registrata nel rispetto degli obblighi formali di cui agli articoli 21 e seguenti del testo unico sull'iva, esattamente come se si trattasse della registrazione degli effetti economici di una nuova operazione. È irrilevante, in un'ottica esclusivamente procedimentale, il fatto che la maggiore imposta registrata non consegua ad un'operazione nuova ma ad un incremento dell'imponibile riconducibile ad un'operazione già conclusasi.

La disciplina delle variazioni in aumento rappresenta in maniera abbastanza chiara questo indirizzo, con le conseguenti difficoltà applicative ed interpretative che ne derivano. La registrazione della variazione in aumento ha due caratteristiche principali, che ne rappresentano la peculiarità e la diversità rispetto alla disciplina comunitaria delle variazioni: non corrispondono a fattispecie tipizzate, nemmeno in maniera generica, e sono sempre obbligatorie.

Quanto al primo aspetto, come recita espressamente la norma, ciò significa che ai fini fiscali non è rilevante quale sia la causa che ha determinato l'aumento dell'imponibile o dell'imposta, ciò che è importante è che di questo aumento venga dato conto³⁴⁴. La registrazione, accompagnata dall'emissione di un nuovo documento contabile, dovrà quindi avvenire sia che l'aumento dipenda da un aumento dell'imponibile – di nuovo – quale che ne sia la causa, sia che la ragione dipenda da un aumento dell'imposta³⁴⁵. Questo significa, come espressamente chiarito dallo stesso legislatore, che il procedimento di variazione in aumento dovrà essere attivato, indifferentemente, sia

³⁴³ Cfr. LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, cit.; CARINCI, *Le variazioni iva*, cit.; BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, cit.

³⁴⁴ Enfaticizzano questo aspetto in una prospettiva di sistema LOGOZZO, CARINCI, BASILAVECCHIA

³⁴⁵ Le prospettive di un aumento dell'imposta sono in realtà maggiori di quelle riconducibili ad una vicenda dell'operazione in senso stretto. In particolare si potrà verificare un aumento – generalizzato o specificamente connesso alla tipologia di operazione – dell'aliquota applicabile o delle regole per la determinazione del pro-rata. Al riguardo si introduce in dottrina la distinzione tra «variazioni proprie» caratterizzate dal sopravvenire di un evento che, integrando l'operazione già effettuata, determina un più elevato ammontare dell'imponibile; a queste si contrappongono le «variazioni in aumento assimilate» che consistono nell'obbligo imposto al soggetto passivo di rettificare in aumento una inesatta fatturazione. Così LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, 120; CARINCI, *Le variazioni dell'iva*, cit. 716; BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, cit. 637.

che si tratti di una variazione fisiologica, cioè determinata da un fatto nuovo sopravvenuto, sia che si tratti di una variazione patologica, derivante da un errore o un'inesattezza.

Le due tipologie di variazione, da fatto nuovo e da ravvedimento, venivano in effetti tenute distinte nella prima versione del dpr 633, quella del 1972, in cui l'art. 49 distingueva tra le variazioni determinate da un aumento sopravvenuto dell'imponibile (o, che è più improbabile, dell'imposta) e quelle derivanti da una correzione dell'imposta, a cui doveva conseguire anche, in coerenza col sistema sanzionatorio allora vigente, una sovrattassa³⁴⁶.

Questa regola vale – in qualsiasi tempo l'evento si verifichi – tutte le volte che l'imponibile, e quindi anche l'imposta³⁴⁷, viene ad essere superiore rispetto a quello originario, non importa se per autonoma variazione dell'ammontare dei corrispettivi o come effetto riflesso della variazione quantitativa dei beni o servizi oggetto dell'operazione o delle spese inerenti all'esecuzione di questa e delle prestazioni accessorie, nonché tutte le volte che per un errore di fatturazione l'ammontare dell'imponibile o dell'imposta indicato nel documento risulti inferiore a quello che avrebbe dovuto figurarvi

Il fatto che norma condizioni la sua applicazione all'ipotesi che l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta aumenti successivamente alla registrazione di cui all'art. 23 può tuttavia comportare l'insorgere di alcuni problemi³⁴⁸.

Ancora una volta ciò che rileva è la concorrenza di elementi formali e sostanziali all'interno della nascita e dell'obbligazione iva, secondo quella complessa commistione che caratterizza un'imposta cartolarmente determinata ma interpretata in via di effettività.

In particolare le fratture tra interpretazione e applicazione si possono determinare in ordine ad alcuni momenti essenziali: la formazione, l'emissione e la registrazione

³⁴⁶ Cfr. DUS, *L'imposta*, cit. 625 e FILIPPI, *Valore aggiunto* cit. par. 19

³⁴⁷ Così CARINCI, *Le variazioni*, cit. 716 con specifico riferimento alla formulazione della norma in forza di cui la registrazione della variazione "deve" essere effettuata.

³⁴⁸ Poiché, come icasticamente sottolinea LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, cit., 123 pongono il problema di una *infedele o incompleta fatturazione (o registrazione) originaria*.

della fattura ad opera del cedente o prestatore oltre che la sua ricezione e la relativa registrazione da parte del cessionario o committente. Tuttavia, nella pratica commerciale, può verificarsi l'ipotesi per cui la successione logico-formale venga in tutto o in parte sovvertita, con delle conseguenze in termini di efficacia delle registrazioni e di corretta individuazione dell'esigibilità dell'imposta³⁴⁹.

Al di là dell'ipotesi della correzione di errori, infatti, o delle ipotesi relative ad un aumento sopravvenuto del prezzo pattuito per la prestazione dei beni o la cessione dei servizi, è innegabile che la variazione in aumento può essere determinata proprio da uno scollamento tra il momento dell'adempimento degli obblighi formali, e dunque dell'esigibilità dell'imposta e quello della conclusione dell'operazione, o ancora, per quel che concerne le prestazioni di servizi, tra il momento della effettuazione del servizio e quello del pagamento, quindi – di nuovo – dell'esigibilità dell'imposta³⁵⁰.

Le ipotesi più rilevanti in cui la logica degli obblighi formali venga interrotta dalla realtà delle pratiche commerciali sono tre: la variazione che intervenga successivamente all'emissione del documento ma prima della registrazione; la variazione che si realizzi quando l'operazione è stata registrata dall'emittente ma non dal destinatario; la virazione che intervenga quando l'operazione è stata registrata dal destinatario ma non ancora dall'emittente.

È la lettera stessa della legge che esclude la possibilità di effettuare la variazione in aumento nella prima della registrazione, anche perché, come si è detto, dal punto di vista formale alla variazione corrisponde una nuova operazione, e con esse l'obbligo di effettuare una nuova e distinta registrazione, che pure consenta di cogliere il collegamento causale e funzionale con la precedente operazione ma che, dal punto di vista formale, prescinde da questa. La soluzione dovrà allora essere quella, in questo

³⁴⁹ Per l'individuazione dei diversi momenti rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta si veda sempre la circolare di Assonime del 1973 – Riforma tributaria – Imposta sul valore aggiunto, 77

³⁵⁰ Sotto questo aspetto, quindi, l'effettuazione della variazione in aumento ad opera del cedente o prestatore deve essere interpretata anche alla luce della disciplina di cui all'art. 19bis comma 2 a mente del quale *se mutamenti nel regime fiscale delle operazioni attive, nel regime di detrazione dell'imposta in misura diversa da quella già operata, la rettifica è eseguita limitatamente ai beni ed ai servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati.*

caso sì, della sostituzione del documento errato con uno nuovo, corretto, che consenta l'iscrizione dell'operazione esatta fin dal principio.

Nella seconda ipotesi, invece, si rientra nella fattispecie fisiologica, poiché il soggetto cedente o prestatore ha correttamente adempiuto a tutti i suoi obblighi, formali e sostanziali, sia nel momento dell'emissione della fattura originaria sia in quello dell'emissione della nota di addebito e della conseguente registrazione della maggiore somma come iva a suo debito. Il cessionario o committente, quindi, dovrà limitarsi all'iscrizione di entrambi i documenti contabili quando li abbia ricevuti, tenendo sempre conto del fatto che detta registrazione dovrà comunque avvenire entro il termine massimo previsto dall'art. 21 del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato maturato il diritto a detrazione. Al contrario, nella terza ipotesi è necessario che il cedente o prestatore provveda comunque all'emanazione di una fattura integrativa e provveda a registrarla, con ciò obbligando il cessionario o committente al pagamento della maggiore imposta e liberandosi dall'impegno.

Nell'attuazione della disciplina delle variazioni in aumento derivanti da un errore o da una scorretta esecuzione degli obblighi formali che corrispondono alla maggiore imposta da versare sarà quindi necessario che il cedente o prestatore operi anche il cosiddetto ravvedimento operoso³⁵¹. E quindi è ragionevole ritenere che la variazione in aumento che derivi dagli errori nella fatturazione o registrazione dell'imposta debba poter essere esperita entro il nuovo termine per il ravvedimento operoso, che, si ricorda, viene ad essere quello del termine entro il quale l'amministrazione è tenuta ad effettuare la rettifica ovvero la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza³⁵². Ora, il controllo, ai sensi dello stesso dpr, avviene sempre in relazione alla dichiarazione, rispetto a cui l'amministrazione finanziaria può procedere alla rettifica quando ritenga che dalla dichiarazione stessa risulti

³⁵¹ Come evidenzia LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, cit. 123, si è in presenza di un illecito già consumato, in quanto le inesattezze della fatturazione che determinano un maggiore imponibile o una maggiore imposta sono sanzionate, dall'art. 6, primo comma, d. lgs. N. 471 del 1972.

³⁵² Per la disciplina in generale del nuovo ravvedimento operoso si veda:

un'imposta inferiore o, ma non è il caso, un'eccedenza detraibile o rimborsabile superiore a quella spettante³⁵³.

Questo approccio muta, invece, ove si prendano in considerazione le variazioni in diminuzione disciplinate al secondo comma dell'art. 26.

Come si è detto, nell'evolversi della giurisprudenza e soprattutto nella prospettiva di un'interpretazione adeguata alla natura europea dell'iva, è proprio in quest'ambito che la disciplina dettata dal legislatore italiano è stata costretta a superare i suoi limiti di norma posta a presidio della certezza e degli interessi economici per acquisire oneri e onori di un vero e proprio avamposto di neutralità, generalità e proporzionalità.

Ciò che per ora interessa il lettore è tuttavia la straordinaria capacità della disciplina delle variazioni in diminuzione di offrire un procedimento di attuazione capace di soddisfare qualunque esigenza. Si è detto, in precedenza, che il contenuto della disposizione contenuta all'art. 90 della direttiva iva del 2006 viene interpretato sempre più dalla giurisprudenza comunitaria come inevitabilmente correlato alle previsioni in tema di rettifica della detrazione disciplinate dall'art. 185 della direttiva medesima.

Ciò è necessario per rendere evidenti tutti i rapporti che intercorrono tra i soggetti coinvolti nell'operazione considerata imponibile il cui contenuto muta o viene meno. Da un lato, infatti, la rilevazione della diminuzione dell'imponibile obbliga a una speculare riduzione dell'imposta dovuta in capo al cedente o prestatore. Al contempo, però, si individua in capo al cessionario o committente il diritto a rettificare la detrazione per l'effetto della rivalsa non più subita. Questo legame tra variazioni e rettifiche della detrazione emerge nell'interpretazione della Corte di giustizia, come si è visto, solo in un momento relativamente recente, quando emerge compiutamente la funzione essenziale delle variazioni nel sistema dell'iva. La possibilità di modificare l'imponibile per garantire la coerenza col corrispettivo concorre in maniera essenziale a preservare i caratteri dell'imposta nel suo complesso.

³⁵³ Per quel che concerne il controllo sulla dichiarazione ai fini della verifica sul corretto esercizio del diritto a detrazione si veda CARINCI, *Le variazioni nell'iva*.

Questa considerazione di sistema manca nell'elaborazione del procedimento di variazione introdotto nel 1972 dal legislatore nazionale, però, al contempo, consente di raggiungere il medesimo risultato in termini di sistema.

Come si è detto lo scopo che si prefiggeva il legislatore nazionale era quello di introdurre un procedimento utile alla correzione delle inesattezze, quale ne fosse la causa per le variazioni in aumento e in alcune specifiche ipotesi per le variazioni in diminuzione. La tecnica scelta per il raggiungimento dell'obiettivo prefisso incide però sempre sull'imposta, sia che la variazione dipenda da una vicenda dell'imponibile sia che dipenda da una vicenda dell'imposta³⁵⁴.

Nell'ipotesi delle variazioni in diminuzione la possibilità di effettuare la procedura variazione viene rimessa alla libera scelta dei soggetti passivi coinvolti³⁵⁵. In questa ipotesi, infatti, la rettifica corrisponde ad una diminuzione della somma dovuta a titolo di imposta per la singola operazione, cioè ad una riduzione del diritto di credito vantato dall'erario e, in quanto tale, viene rimessa alla volontà della parte di usufruire di questa riduzione del dovere contributivo.

Questa interpretazione è coerente con la funzione, assegnata alla procedura di variazione, di garanzia dell'integrità della pretesa erariale³⁵⁶. Coerentemente, l'effettuazione della procedura tesa alla diminuzione dell'imposta dovuta per la singola operazione viene rimessa alla volontà del contribuente, come già accadde per l'esercizio del diritto di detrazione. All'esito, infatti, la procedura delle variazioni tende sempre alla riduzione del costo fiscale dell'operazione per il soggetto passivo coinvolto.

Il carattere della neutralità assume così, nel modello d'imposta attuato dal legislatore nazionale, la natura di un diritto, piuttosto che non quella di un carattere intrinseco dell'imposta. Per il legislatore europeo il raggiungimento di un sistema impositivo

³⁵⁴ Offre un conforto interpretativo in questo senso DUS, *L'imposta sul valore aggiunto – lavori preparatori*, cit. 346.

³⁵⁵ Poiché, come è evidente, il mancato esercizio del diritto alla variazione in diminuzione non comporta alcun rischio di indebita sottrazione dell'imposta.

³⁵⁶ È questa la ragione per cui BOSELLO, *L'imposta*, cit., 93 sosteneva che fosse coerente un modello di variazione come quella allora in vigore, che ne limitava l'esercizio alle ipotesi di cessazione degli effetti del contratto. L'Autore sosteneva, infatti, che l'eventuale introduzione di una procedura analoga per le ipotesi di mancato pagamento avrebbe indebitamente spostato il rischio economico sull'erario.

perfettamente neutrale, o perlomeno quanto più possibile vicino al raggiungimento di una piena neutralità è un imprescindibile obiettivo di politica economica, che deve essere realizzato dagli Stati. Ciò avviene perché la garanzia della neutralità è un funzionale alla realizzazione del mercato unico, che rimane sempre la prima giustificazione all'introduzione di un'imposta indiretta armonizzata.

Al contrario, nel sistema nazionale la neutralità è sì un carattere che è opportuno caratterizzi il sistema dell'imposta, soprattutto per evitare che questa confligga con l'ordinamento europeo che va ad attuare, al contempo, però, l'interesse al mantenimento della neutralità si individua in capo al soggetto passivo³⁵⁷.

Nell'interpretazione nazionale si valorizza soprattutto la neutralità come possibilità per il soggetto passivo di quantificare autonomamente il proprio debito d'imposta, pur nel rispetto del limite fisiologico della differenza tra iva a debito e iva a credito, al di sotto del quale non è mai lecito scendere. La neutralità perciò è un diritto, non un'esigenza dell'ordinamento, e in questo senso l'esercizio della detrazione, che è specificamente posto a presidio della neutralità, non è un obbligo ma a sua volta un diritto.

Per questa stessa ragione la variazione in diminuzione, che proiettata sull'imposta vale appunto a garantire la neutralità del sistema impositivo, risponde nel nostro ordinamento ad una possibilità riconosciuta al contribuente, non ad un obbligo, funzionale al mantenimento della neutralità strutturale dell'imposta.

Oltretutto, la previsione contenuta all'art. 26 in quanto disciplina anche una procedura e non solo un regime deve essere quanto più possibile flessibile, deve cioè potersi adattare a tutte le occasioni in cui imponibile o imposta – indifferentemente – diminuiscano rispetto all'originaria previsione o registrazione³⁵⁸.

Anche nell'ipotesi di variazioni in diminuzione, infatti, la modifica può dipendere sia da una vicenda sopravvenuta, in origine attinente all'estinzione totale o parziale del rapporto obbligatorio o da una modifica del corrispettivo, sia dall'esigenza di correggere pregressi errori di contabilizzazione o di registrazione. L'assimilazione

³⁵⁷ La vicenda è perfettamente rappresentata da FANTOZZI, *Il presupposto*, cit. 726.

³⁵⁸ Come rileva BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, cit. significativa è la collocazione non tra le regole destinate alla quantificazione in senso sostanziale dell'imponibile, bensì tra gli obblighi procedurali.

deriva da una pragmatica scelta attuativa. Se tutte le variazioni dell'imponibile si riverberano necessariamente in variazioni dell'imposta, ma non tutte le variazioni dell'imposta dipendono necessariamente da una modifica dell'imponibile³⁵⁹ è allora più economico e più razionale disciplinare direttamente la procedura applicabile per la variazione dell'imposta. Si provvederà piuttosto, separatamente, ad indicare con maggiore dettaglio le situazioni specifiche in cui una modifica dell'imponibile vale ad incidere in modo diretto sull'imposta.

La scelta, razionale, del legislatore nazionale, giustificata dall'esigenza di preservare il gettito e di semplificare le procedure di applicazione di una nuova imposta già di per se sufficientemente complessa, si rivela così precorritrice inconsapevole di un'interpretazione di sistema che maturerà in seno alla scena europea solo molto più tardi.

La certezza dell'operazione e dunque la certezza della debenza dell'imposta, sia nell'*an* che nel *quantum* non dipendono dalla loro iscrizione in fattura o nei registri contabili, sono entrambe il riflesso fiscale del contenuto giuridico dell'accordo³⁶⁰. Ciò è a maggior ragione vero in un ordinamento, come quello nazionale, in cui la qualificazione delle operazioni imponibili viene realizzata facendo riferimento alle tipologie contrattuali previste dall'ordinamento per la circolazione di beni e servizi³⁶¹. Questo significa, come è noto, che gli effetti che l'ordinamento comunitario individua come costitutivi di un'operazione imponibile – la traslazione dello status di “come proprietario” e la realizzazione di una prestazione a titolo oneroso di un servizio definito in negativo come una prestazione che non abbia ad oggetto la circolazione dei beni materiali e la costituzione di poteri dispositivi più o meno esclusivi su di essa

³⁵⁹ Per via dell'attribuzione, operata dal legislatore, della stessa tecnica contabile al fine della registrazione delle già richiamate variazioni in senso stretto e variazioni assimilate.

³⁶⁰ Ecco che torna, di nuovo, l'inscindibile rapporto tra obblighi formali e sostanziali nell'imposta sul valore aggiunto e in particolare tra obbligo di fatturazione e individuazione della base imponibile. Quello che si può rilevare è come valga anche per le variazioni quel che affermava GALLO, *Profili*, cit. 48, per cui la fattura svolge una funzione essenziale non solo in ordine alla contabilizzazione delle operazioni, quanto piuttosto anche con riferimento alla sua capacità di esternare in un documento la base imponibile dell'imposta, vale a dire i corrispettivi che concorrono a formare il volume d'affari di professionisti, artisti e imprenditori coinvolti nella operazione imponibile.

³⁶¹ Di nuovo GALLO, op. ult. cit., 50.

– vengono sussunti, nel nostro ordinamento nelle corrispondenti fattispecie giuridiche.

È ancora più evidente, allora, come tutti gli elementi dell'imposta debbano poter essere individuati facendo riferimento al contenuto dispositivo del contratto con cui le parti si sono reciprocamente impegnate. Se si considera, nell'ordinamento interno, al di là della difficoltà che può derivare dalla qualificazione di una data operazione come cessione di beni o prestazione di servizi, che potrebbe trovarsi a confliggere con l'inquadramento comunitario, tutti gli elementi essenziali dell'imposta corrispondono a componenti del contratto, che costituisce il criterio ermeneutico per l'individuazione dell'imposta di volta in volta esigibile.

Ciò è sicuramente vero per quel che concerne la fisiologia del rapporto contrattuale, per cui l'individuazione delle parti e dunque del soggetto passivo d'imposta (oltre che del soggetto passivo che potrà godere del diritto di credito per l'imposta versata a monte), della base imponibile, della natura dell'operazione e, sotto un certo aspetto, anche del momento in cui l'operazione si può considerare conclusa (poiché si presume che sia l'accordo tra le parti a stabilire quale sia il momento in cui deve avere luogo l'esecuzione del contratto). E tuttavia sarebbe stato asistemático escludere questa corrispondenza nell'ipotesi di patologia (o più in generale di modificazione) di quello stesso contratto.

La funzione delle variazioni è allora proprio questa, con una perfetta implementazione, sul piano nazionale del modello comunitario, garantire che le vicende del contratto vengano correttamente considerate sul piano fiscale, con una rappresentazione che non contrasti il più generale meccanismo individuato dal legislatore per l'attuazione dell'imposta.

Questo automatismo è reso possibile proprio dalla scelta di ricondurre ad ogni singola operazione imponibile una distinta obbligazione tributaria, di conseguenza, al momento della liquidazione non intervengono elementi di incertezza, proprio in ragione della intervenuta cristallizzazione del contenuto della pretesa tributaria.

4.8. L'attuale disciplina delle variazioni tra capacità economica ed effettiva imposizione sul consumo

La via individuata dal legislatore della delega e poi intrapresa con sicurezza dal governo in sede di emanazione del dpr 633 è stata quella di individuare un rapporto stabile tra la disciplina civilistica delle pur varie fattispecie imponibili e le ipotesi – fisiologiche o patologiche – d’effettuazione delle variazioni.

Sotto il primo profilo, cioè la possibilità d’individuare con certezza gli elementi costitutivi dell’operazione, infatti, consente, come immediata conseguenza, di individuare gli elementi costitutivi dell’operazione imponibile senza possibilità di oscillazioni o modifiche che non siano quelle giuridicamente determinate³⁶².

L’iva è un’imposta che nasce per il mercato e in quanto tale viene applicata, per sua stessa natura, al commercio, il quale si dipana nelle attività tipiche corrispondenti ai ruoli di produttore, grossista, dettagliante e consumatore. Lungo questa catena, la cui articolazione rimane sostanzialmente invariata, pur nell’allungamento e nella moltiplicazione delle ipotesi alternative, la sistematica applicazione dell’imposta sul valore aggiunto viene garantita dalla sua applicazione ad ogni operazione disciplinata da un contratto che sancisca il venire in essere di uno di questi passaggi di produzione o commercio. In altri termini, l’imposta se applicata ad operazioni tipiche, destinate per natura alla regolamentazione di attività che corrispondono poi alla realizzazione del mercato, inteso come luogo dello scambio e della circolazione di beni e servizi, garantirà naturalmente l’applicazione dell’imposta in modo neutrale.

Nel sistema italiano che emerge dopo la delega, soprattutto grazie al lavoro delle parti sociali a vario titolo coinvolte nell’elaborazione del testo³⁶³, la migliore garanzia della neutralità dell’imposta deriva quindi proprio dalla giuridicità del modello impositivo. L’utilizzo delle categorie civilistiche³⁶⁴ che regolano tanto la circolazione dei beni quanto l’effettuazione dei servizi nel mercato, infatti, presidia sia la natura economica

³⁶² In questo senso si esprime molto chiaramente FILIPPI, *Valore aggiunto*, cit. par. 19, a cui si deve la locuzione, riferita alle variazioni, acquisita in questo elaborato di eventi che causano «il venir meno in tutto o in parte degli effetti del contratto».

³⁶³ Come emerge con una certa continuità dalla raccolta dei lavori preparatori le commissioni sono sempre concentrate nell’attesa della lettura del testo elaborato nel dialogo con le parti sociali, il che consente di apprezzare, in controluce, il ruolo fondamentale svolto da

³⁶⁴ Sull’indicazione più restrittiva, almeno in origine, della norma interna rispetto alla formulazione della norma comunitaria si veda TABET, *Sull’applicabilità delle procedure di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in *Rass. Trib.*, 1999, 79 e, più di recente, ID, *Riflessioni in tema di note di variazione Iva per fatture insolute*, in *Rass. Trib.*, 2015, 785.

dell'attività, sia la possibilità di individuare l'operazione all'interno del sistema produttivo e commerciale.

La scelta del legislatore nazionale di affidarsi alle tipologie di contratto già note garantisce anche un altro risultato fondamentale per la corretta applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, cioè la verifica della circolazione in ogni passaggio e fino all'immissione in consumo. È sempre vero, infatti, che l'obiettivo economico fondamentale di questa imposta è appunto quello di incidere sul consumo, garantendo invece la neutralità interna delle operazioni in capo ai singoli operatori economici. Per questa stessa ragione è fondamentale, onde evitare dispersioni, che l'intera catena produttiva e commerciale sia individuabile. In altri termini deve essere possibile individuare con certezza gli elementi che compongono ogni operazione, di modo da poterne correttamente apprezzare l'effettiva capacità di traslare l'imposta e soprattutto l'attitudine a proseguire la catena commerciale senza interruzioni.

Sotto questo aspetto l'individuazione giuridica delle operazioni imponibili, la loro riconduzione al novero dei contratti tipizzati o tipizzabili, la qualificazione di cessioni di beni e prestazioni di servizi in termini di effetti giuridici prodotti dall'accordo si offre come garanzia di certezza. Non solo perché consente di distinguere tra l'uso di contratti di diritto commerciale e contratti strettamente privatistici, ma soprattutto perché l'affidamento al contenuto dell'accordo giuridicamente apprezzabile offre un parametro certo utile a collocare l'operazione all'interno o all'esterno della catena produttiva e commerciale e, dunque, al novero dell'imponibilità.

Ciò è vero non solo con riferimento all'operazione nel suo complesso ma anche, come si è visto, scendendo nel dettaglio degli elementi costitutivi. Oltre a garantire che lo scambio abbia tutte le caratteristiche dell'imponibilità, infatti, il riferimento al contratto consente anche di individuare con precisione quale sia il valore dell'operazione e, quindi, a quanto ammonti il debito di volta in volta sorto in capo al soggetto passivo. Se l'imposta sul valore aggiunto è caratterizzata, come ripete il giudice di legittimità, dalla natura frazionata del pagamento, che è indifferente sia al numero di passaggi precedenti sia a quelli che gli succederanno, l'efficacia di questo sistema è garantita anche dalla riferibilità ad un accordo giuridicamente apprezzabile. Oltre all'efficacia, anche la misura della traslazione viene garantita dal contratto come origine degli effetti economici che si sono o si dovranno produrre. Detto altrimenti,

se l'imposta sul valore aggiunto si basa sulla misura, effettuata in ciascuna fase della produzione e della distribuzione, degli effetti economici di volta in volta prodotti, la presenza di un parametro civilistico per la qualificazione delle operazioni ne tutela l'efficacia.

Allo stesso tempo, però, il sistema delle variazioni garantisce che non ci sia alcuna alterazione nella traslazione sul consumo dell'imposta. In altri termini la variazione evita, o può evitare, che l'imposta indebitamente versata si trasformi per il soggetto passivo in un costo occulto che si protrae in tutta la catena produttiva e commerciale fino all'immissione al consumo. Ancora una volta, infatti, l'imposta sul valore aggiunto fonda la sua operatività su di una banale legge di commercio, economica prima ancora che giuridica, ossia che ad ogni anello che si aggiunge alla catena produttiva il costo del bene o del servizio aumenti. Sotto il profilo sistematico non interessa perché aumenti, ma il fatto stesso che il prezzo di rivendita del bene o del servizio sia più alto di quello di acquisto³⁶⁵. La distinzione interesserà poi ai fini della corretta qualificazione delle operazioni, ma questo è altro problema, che non incide sulla struttura e applicazione dell'imposta che, proprio in virtù del carattere della generalità deve poter abbracciare indistintamente cessioni di beni e prestazioni di servizi di qualunque tipo. Il valore del bene aumenterà, di passaggio in passaggio, e con esso l'imposta dovuta, versata per la parte che interessa l'operazione da ciascun soggetto passivo per ogni passaggio di abatterà poi, quando l'imposta è più alta, perché completamente definita, sul consumatore finale.

Il meccanismo nasce per garantire la neutralità del mercato, quindi non deve incidere come costo sui soggetti passivi ma non deve nemmeno alterare le condizioni complessive di vendita, concorrenza e prezzi, fino all'immissione al consumo. Considerare come base imponibile una somma diversa da quella che costituisce effettivamente l'effetto economico dell'operazione realizzerebbe esattamente un'alterazione di questo tipo. Trasformare l'imposta in un costo non dovuto (non fisiologico, quindi non detraibile) per il soggetto passivo lo porrebbe in una

³⁶⁵ Ed è banale rilevare che proprio per questo è necessario che le operazioni imponibili corrispondano all'esercizio di attività economica – dunque siano almeno potenzialmente volte al profitto. ed è per questa stessa identica ragione che, invece, il legislatore comunitario prima (in modo vago) e la Corte di Giustizia poi si sentono in dovere di specificare che, però, le operazioni imponibili rimangono tali anche quando il profitto non si realizza affatto (si pensi all'ipotesi delle operazioni preparatorie).

situazione differente rispetto a quella di altri concorrenti nelle medesime condizioni³⁶⁶.

La variazione serve proprio a questo, ad evitare che questa distorsione si realizzi e, al contempo, a garantire che la modifica sia certa, connessa ad una vicenda giuridica inoppugnabile – o in ogni modo giuridicamente apprezzabile, sistematica. La variazione, sotto questo aspetto, consente di neutralizzare l'effetto della patologia dell'operazione. l'annullamento del contratto (o simile), come si è detto, non incide solo sul minor guadagno per l'operatore economico ma in assenza di una procedura di variazione si trasformerebbe anche in un costo fiscale ingiustificato.

Senza le variazioni questa distorsione non potrebbe essere corretta e per questo continuerebbe a riflettersi in tutte le fasi successive, in cui l'imposta si applica come se l'operazione annullata non fosse mai venuta meno.

³⁶⁶ Dove per medesime condizioni si deve intendere l'antico criterio del bene simile in uno stesso grado di produzione o commercializzazione

Capitolo V

Le fattispecie delle variazioni: la coerenza con le vicende giuridiche dei rapporti e il limite casistico del mancato pagamento

5.1. La certezza delle fattispecie di variazione in diminuzione per la naturale coerenza con l'assetto sistematico dell'iva europea

Dall'analisi della struttura della disciplina italiana delle variazioni, sia per quel che concerne i profili procedimentali di attuazione, sia con riguardo al rapporto con le vicende dell'operazione, ciò che emerge, pur con le distinzioni riportate, è una sostanziale omogeneità delle fattispecie³⁶⁷. Ciò è vero soprattutto quando si prendano in considerazione le ipotesi di modifica definitiva, dell'imponibile o dell'imposta, modifiche cioè che rientrano – nella tripartizione europea – nella tipologia di variazione qualitativa o quantitativa. In altri termini, rimangono escluse, sul piano sistematico, le modifiche all'esecuzione, vale a dire quelle poi riconducibili alla tipologia del mancato pagamento.

Questo *tertium genus* di variazioni dell'imponibile che non corrispondano alla modifica dei rapporti creditori e debitori tra le parti coinvolte nell'operazione sono state introdotte anche nel nostro ordinamento fin dal 1997³⁶⁸, ma fin dal primo momento hanno creato difficoltà applicative ed interpretative derivanti dalla loro scarsa sistematicità.

Sotto il profilo attuativo del legislatore nazionale, infatti, è necessario distinguere tra le scelte che riguardano il modello di variazione nel suo complesso e, dall'altro lato, le vicende in corrispondenza di cui è possibile procedere alla variazione. Abbiamo detto

³⁶⁷ Per l'omogeneità delle fattispecie di cui alle variazioni in diminuzione si veda CARINCI, *Le variazioni iva*, cit. par. 5

³⁶⁸ Sulla modifica introdotta nel 1997 e la conseguente previsione della facoltà di effettuare delle variazioni a seguito del mancato pagamento si veda: ZIZZO, *Questioni in tema di inadempimento del cessionario o committente e variazioni IVA* in "Boll. Trib.", 1998, 1768; GAVELLI, *Alcune considerazioni sulle difficoltà interpretative delle recenti modifiche apportate all'art. 26 nuovo testo ne "il fisco"*, 1997, 10977 e PICCAQUADIO, *Note di variazione IVA "a causa di procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose"* in "Giur. Comm.", 1998, I, 479; e più di recente, con riferimento alle modifiche – poi assorbite nell'attuale testo dell'art. 26 successivo all'introduzione della legge di stabilità – DE NORA, *Procedure concorsuali infruttuose e note di variazione ai fini iva*, in «Riv. Dir. Trib.», 2013, I, 666.

che con coerenza il modello italiano, per soddisfare esigenze di certezza ed economicità disciplina congiuntamente tutte le ipotesi possibili di modifica dell'imposta, comprendendovi variazioni in aumento, in diminuzione, connesse a ragioni sostanziali o a errori formali³⁶⁹.

La ripartizione sul piano logico, proprio per questo, è differente rispetto a quella europea³⁷⁰. La polarizzazione, nel modello italiano, è innanzitutto quella tra variazioni in aumento e in diminuzione dell'imponibile, fatta salva la scelta, per entrambe le categorie, di provvedere ad una sorta di assimilazione, per cui anche gli errori nella compilazione degli obblighi formali debbono essere corretti con la medesima procedura³⁷¹. Questo aspetto è tuttavia residuale, poiché ciò che premeva e preme al legislatore era di individuare in una sede unica tutte le ipotesi di devianza dell'imposta dovuta rispetto a quella indicata nel momento dell'esigibilità dell'imposta. Dunque variazioni in aumento, conseguenti all'obbligo di versare una maggiore imposte, nel complesso più simili ad una nuova operazione, tanto che gli obblighi formali di registrazione sono identici, e variazioni per cui formalmente si invertono i ruoli e il soggetto debitore dell'imposta vanta un credito per un'operazione a debito.

Oltre all'effetto modificativo dell'imposta, però, v'è un'altra caratteristica che accomuna le ipotesi di variazioni in aumento e in diminuzione del modello originario, vale a dire la certezza³⁷². La variazione può (o deve) essere effettuata solo quando sia certo il risultato, vale a dire quando la modifica dell'imposta, quale che ne sia la causa, sia un fatto giuridicamente certo, non più suscettibile di ulteriori cambiamenti. In altri termini, la ratio che assiste l'art. 26, e che è perfettamente coerente con lo spirito con cui si è provveduto all'attuazione del sistema dell'imposta sul valore

³⁶⁹ Sulla varietà e la diversità delle vicende e delle fattispecie a cui corrisponde l'effettuazione delle variazioni si veda CARINCI, *Le variazioni iva*, cit. par. 6.

³⁷⁰ Che, si ricorda, nasce come semplice valorizzazione delle vicende dell'operazione, dunque dell'imponibile, senza alcuna specifica preoccupazione per le variazioni dell'imposta nel procedimento.

³⁷¹

³⁷² Sull'importanza della certezza come requisito per l'effettuazione della variazione si legga ZIZZO, *Questioni in tema di inadempimento*, cit. 1770

aggiunto, è quella di consentire l'adeguamento dell'imposta alle modifiche che dipendano da un elemento oggettivo, non suscettibile di valutazione.

Le modifiche sono certe quando conseguono ad un evento all'avverarsi del quale il contenuto dell'accordo che abbia dato origine all'operazione sia mutato, in tutto o in parte, vale a dire quando si realizzi un evento a cui l'ordinamento ricollega effetti estintivi o modificativi, comunque definitivi³⁷³. Non era sufficiente, perché si potesse considerare legittima la variazione, una valutazione prospettica dei soggetti coinvolti, al contrario si considerava necessario il richiamo ad una vicenda giuridicamente rilevante.

L'esigenza di certezza si contempera poi con quella, ugualmente presente, della tutela del gettito erariale, il che spiega come tutte le variazioni in aumento non solo siano sempre ammesse ma debbano essere registrate e come, invece, le variazioni in diminuzione rilevino solo nei casi espressamente previsti dalla legge. In altri termini, la disciplina delle variazioni in aumento, proprio perché corrisponde a un'integrazione del debito tributario sorto in capo al soggetto cedente o prestatore per una certa operazione presenta i caratteri dell'obbligatorietà³⁷⁴. Anche nell'ipotesi in cui la maggior somma si riveli in un secondo momento non dovuta, comunque grava in capo al soggetto debitore dell'erario e creditore per la rivalsa l'obbligo di registrarne il cambiamento. Se così non fosse verrebbe violato il principio generale che regola l'imposta sul valore aggiunto, per cui l'imposta deve essere sempre calcolata in modo da risultare proporzionale al corrispettivo effettivamente pattuito. L'obbligo di integrare l'imposta dovuta in ragione dell'aumento del corrispettivo o della diversa qualificazione sopravvenuta della norma, pur nei limiti già visti, risponde alla stessa esigenza di non sottrarre imponibile all'erario³⁷⁵.

È proprio l'esigenza di coniugare la certezza per l'esatta riscossione che giustifica la scelta, mantenuta per lungo tempo dal legislatore nazionale, di escludere dall'applicabilità dell'art. 26 le ipotesi di mancato pagamento.

³⁷³ Per questa ricostruzione FILIPPI, *Valore aggiunto*, cit. par. 19

³⁷⁴ Così, indistintamente, CARINCI, LOGOZZO, BASILAVECCHIA;

³⁷⁵ Il discrimine deve sempre essere individuato nell'esigibilità dell'imposta, dunque nell'emissione e registrazione della fattura CARINCI, *Le variazioni*, cit. par. 5.

Come si è detto queste fattispecie sono originariamente previste come residuali dallo stesso sistema europeo dell'imposta, tanto che si prevede la possibilità di rimettere agli Stati membri la scelta in ordine alla misura dell'attuazione, con la deroga disposta al secondo comma dell'art. 90 della direttiva. Come è stato fatto giustamente notare una scelta come quella italiana prima che intervenissero le modifiche del 1997 è ammissibile nonostante spostati il rischio di sofferenza per il costo economico della rivalsa mai versata sul soggetto passivo, che rimane creditore insoddisfatto, anziché sull'erario³⁷⁶. La giustificazione, sensata, era che così facendo si sarebbe evitato il rischio di consentire un indebito arricchimento del contribuente, causato proprio dall'incertezza giuridica della causa di variazione.

La differenza, già ricordata nell'analisi del modello europeo di riferimento, tra le variazioni dell'operazione e le variazioni dell'esecuzione sta proprio nella mancanza di una riferibilità delle seconde alle vicende delle operazioni che determinano l'esigibilità. Ma questo, per il legislatore nazionale si traduceva in un'incertezza ingiustificata, oltretutto estranea al modello impositivo attuato con la riforma del 1972.

Va sempre ricordato che la prima spiegazione all'introduzione della norma di cui all'art. 26 del dpr va cercata nel modello interno dell'iva, non nell'adeguamento ad un obbligo di risultato introdotto dal legislatore comunitario. Come si è visto le variazioni si spiegano quale contraltare del criterio adottato per l'individuazione delle operazioni imponibili. Se emerge una patologia dell'accordo o se le parti decidono di modificarne il contenuto la coerenza sistemica vuole che di ciò si dia contezza. Viceversa, se l'inadempimento di una delle parti persiste come fatto meramente economico non vi sono né certezza né irreversibilità della modifica e, con ciò, la situazione non era stata presa in considerazione.

Se l'unico problema del legislatore nazionale fosse stato quello della coerenza col modello comunitario siffatta scelta avrebbe ben potuto sopravvivere immutata³⁷⁷. Nemmeno nelle sue evoluzioni interpretative più recenti, infatti, la Corte ha revocato

³⁷⁶ Si esprimeva così già BOSELLO, *L'imposta*, cit., 76

³⁷⁷ È una riflessione, questa, che esclude necessariamente ogni ragionamento ulteriore sull'opportunità di mantenere un regime così restrittivo in termini economici per il soggetto passivo coinvolto.

in dubbio la possibilità per gli Stati membri di non implementare la disciplina di cui all'art. 90 nella parte in cui fa riferimento al mero mancato pagamento.

È evidente, quindi, che la scelta è stata assunta nel 1997 in risposta a ben altre preoccupazioni, non per una volontà di coerenza con l'ordinamento europeo allora ancora largamente sconosciuto. Il problema è piuttosto quello, assai più stringente dal punto di vista degli operatori economici e commerciali, dell'influsso negativo di questo modello sulle casse del soggetto passivo. Il divieto di effettuare la variazione, infatti, pesava in termini di obbligo per il contribuente di sopportare in via definitiva (e duplice, come mancata rivalsa e come debito nei confronti dell'erario) il peso dell'imposta mai escussa, per cui tuttavia manteneva un astratto diritto al soddisfacimento del credito.

In questa prospettiva, però, il legislatore non poteva abdicare alla necessità di certezza, che rimane il *trait d'union* di tutta la disciplina delle variazioni, nell'ottica, tutta giuridica, di governare l'imponderabile e di tipizzare l'imprevisto così da limitare, nell'an e nel quantum, le ipotesi di modifica successiva del credito vantato dallo Stato a titolo d'imposta³⁷⁸.

È di nuovo all'esigenza di certezza che risponde allora la disciplina introdotta nel 1997 e di recente a più riprese modificata³⁷⁹. La modifica ripropone così anche all'interno della disciplina nazionale una tripartizione, che ingloba in sé le tre diverse tipologie di variazione individuate dal legislatore europeo.

³⁷⁸ Nella regolazione delle vicende giuridiche del rapporto, infatti, sono contemporaneamente regolati tutti i rapporti coinvolti dall'operazione. Quello dei singoli soggetti passivi nei confronti dell'erario, che si risolve con l'esercizio del credito o la registrazione del maggior debito e, al contempo, quello tra le parti. All'emissione della nota di addebito o di accredito, infatti, corrisponde una diversa regolazione del contenuto dell'obbligazione di rivalsa, con la conseguente necessità di regolarizzazione, tramite ripetizione dell'indebito, tutte le volte in cui la causa di risoluzione intervenga in un momento successivo al pagamento della stessa. Il rischio dell'insolvenza, o l'onere di ottenere la ripetizione dell'indebito, si sposta così in capo alle parti, preservando la posizione dell'Amministrazione finanziaria. Sul punto Cass. Civ. 10 giugno 1998, n. 5733. In senso contrario si esprime MESSINA, *Note in tema di rimborso e risarcimento dei danni per erronea applicazione dell'Iva* in Riv. Dir. Trib., 1991, I, 935 e anche LA ROSA, *A proposito della pretesa indetraibilità dell'iva non dovuta* in ilFisco, 1990, 4568. Si esprime invece in senso conforme LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione*, cit., 156.

³⁷⁹ Oltre alla più recente riscrittura dell'articolo 26 ad opera dell'art. 1 comma 126 della L. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), il legislatore era già intervenuto sul secondo comma con decreto legislativo n. 175 del 21 novembre 2014, recante disposizioni in materia di semplificazioni fiscali, in attuazione dell'art. 7 della legge delega n. 23/2014, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 29 novembre 2014.

Di più, il modello italiano si presenta in tutta la sua articolata complessità: prima di ogni altra la distinzione tra variazioni in aumento e in diminuzione, come si diceva. Questa grande bipartizione, sconosciuta al legislatore europeo, si riflette sulla struttura normativa, a fattispecie aperta la prima, strutturata in un'elencazione di ipotesi specifiche la seconda³⁸⁰. Oltretutto è appena il caso di evidenziare come la variazione in aumento, che costituisce una fatturazione integrativa per cause sopravvenute faccia sorgere automaticamente ³⁸¹ il diritto ad esercitare una corrispondente maggior detrazione in capo al destinatario, senza bisogno di specifiche autorizzazioni poiché non si tratterebbe per il soggetto di una variazione in diminuzione ma dell'iscrizione di un effettivo nuovo credito di detrazione fatto valere nei confronti dell'erario quale conseguenza della maggior imposta addebitatagli.

Nel novero delle variazioni in diminuzione, invece, si palesa la bipartizione che segue lo schema comunitario. In questo caso la distinzione non è ontologica, come invece nei confronti della maggiorazione dell'imposta, bensì riguarda le cause a cui è ascrivibile l'intervenuto cambiamento. Vale a dire che, nel solco della migliore tradizione europea, si distinguono ipotesi di variazione da dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione (e simili) da quelle di acconti e abbuoni previsti contrattualmente e, ancora, da quelle derivanti dal mancato pagamento in tutto o in parte.

Come si vedrà, in quest'ultima ipotesi l'elencazione delle fattispecie si fa rigida, e senza alcun dubbio, nell'interpretazione uniforme di giurisprudenza e prassi, tassativa.

5.1. per il venir meno dell'operazione

Il caso in cui il venire in essere del diritto ad effettuare la variazione dipenda da una vicenda a cui l'ordinamento nazionale ricollega effetti estintivi o modificativi

³⁸⁰ Specifiche e da sempre interpretate come tassative dalla Corte di Cassazione, si veda da ultimo Cass. Civ. sez. V, n. 3845 del 26 febbraio 2016

³⁸¹ *Rectius*, per effetto del ricevimento e della registrazione della cd. nota di accredito emessa dal cedente o prestatore e che, per prassi, mima il contenuto della fattura. Sulla necessità di detto documento contabile si veda, per prassi, la Circ. min. 21 novembre 1972, n- 27.

dell'accordo rappresenta l'ipotesi in cui la certezza intesa come condizione di legittimità della variazione è maggiormente presente³⁸².

Come si è detto la formulazione europea della direttiva contiene dei termini che, però, non corrispondono mai a situazioni giuridiche determinate. Come si è rilevato le nozioni di annullamento, risoluzione o recesso contenuti all'art. 90 non corrispondono ad altrettante fattispecie giuridiche ma valgono piuttosto, come evidenziato anche dalla giurisprudenza comunitaria, ad indicare le ipotesi in cui la variazione consegua ad una modifica definitiva dei rapporti debitori e creditori tra le parti.

Il problema è che nel nostro ordinamento questa modifica definitiva dei rapporti debitori e creditori tra le parti è stata tipizzata facendo riferimento alle diverse possibili cause di scioglimento del contratto, proprio a causa di quella coerenza sistematica di cui si è detto³⁸³. Se l'operazione viene realizzata in esecuzione di un contratto, quale che sia e a prescindere dal fatto che sia suscettibile nella categoria della cessione di beni o in quella della prestazione di servizi, allora l'operazione viene meno quando il contratto viene meno o il contenuto muta per una delle cause di scioglimento tipiche³⁸⁴. Il rapporto è necessitato e connesso al collegamento già previsto sul piano sistematico tra gli effetti giuridici prodotti dal contratto e l'obbligo

³⁸² Si riporta, al riguardo, quanto affermato da CARINCI, in *Le variazioni iva*, PAR. 7, CIT., in cui l'Autore rileva come *la norma in commento si riferisce alle predette ipotesi in termini di cause che determinano il venir meno in tutto o in parte dell'operazione, ovvero che ne riducono l'ammontare imponibile, senza peraltro distinguere, così parrebbe, a seconda che le stesse realizzino l'una o l'altra delle conseguenze indicate. Sembra pertanto corretto affermare che le ipotesi indicate assumano rilevanza, ai fini della fattispecie in esame, indipendentemente dal fatto che determinino il venir meno, ancorchè parziale, dell'operazione ovvero la riduzione della base imponibile.*

³⁸³ Ma sempre facendo salva la formula di chiusura "e simili" che tuttavia, per lungo tempo è stata considerata dalla giurisprudenza di Cassazione come destinata ad un'interpretazione restrittiva (si veda). Viceversa, più di recente, anche grazie al recepimento dell'influsso del diritto europeo, la Corte di Cassazione sembra aprirsi ad un'interpretazione meno restrittiva. Il riferimento è a Cass. Civ. n. 11396 del 3 giugno 2015 in cui si afferma che *le ragioni per cui si determina il venire meno di una operazione possono essere molteplici (tanto che l'elenco appare solo indicativo) e ciò che assume rilievo non è tanto la modalità con cui si manifesta la causa di variazione dell'imponibile Iva, quanto piuttosto che della variazione e della causa si effettui registrazione ai sensi del dpr. 633 del 1972, art. 23, 24 e 25.*

³⁸⁴ Poiché, come afferma LOGOZZO, *L'obbligazione tributaria*, cit. 155, *in osservanza del principio di legalità qualsiasi forma di imposizione non ancorata alla reale esistenza del presupposto (nell'an e nel quantum) sia fonte di indebito per l'amministrazione finanziaria.*

di quantificare la somma imponibile ai fini dell'iva, oltre alla possibilità di detrarla³⁸⁵. La causa di scioglimento, totale o parziale dell'accordo, quindi, può essere fatta rilevare, sul piano fiscale, ma in realtà ha già inciso sul contenuto dell'accordo a prescindere dal fatto che ci sia o meno un esercizio del proprio diritto di credito da parte del cedente o prestatore. In altri termini il diritto di credito è già sorto, per il fatto che si sia verificata una causa di estinzione totale o parziale del contratto³⁸⁶. Spetterà poi al soggetto passivo farlo valere entro i termini previsti, ma ciò non incide in alcun modo sulla certezza in ordine alla intervenuta modifica dei rapporti debitori e creditori.

In queste ipotesi, dunque, la certezza viene fatta dipendere dalla disciplina civilistica³⁸⁷. Annullamento, recesso, risoluzione, dichiarazione di nullità sono tutte ipotesi a cui l'ordinamento interno fa conseguire la cessazione degli effetti giuridici del contratto e l'eventuale obbligo di ripetizione così da ricostituire – almeno dal punto di vista patrimoniale – la condizione preesistente. Questa descrizione corrisponde perfettamente a quella che la Corte di Giustizia utilizza per individuare le fattispecie in cui rileva la variazione deve poter essere concessa, anche al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge nazionale di attuazione.

Emerge così un primo problema interpretativo, che obbliga a coinugare la disciplina nazionale con il rinnovato spirito della direttiva, per come emerge alla luce della recente, ma sempre più affermata interpretazione dell'art. 90 come una disposizione immediatamente applicabile. È vero che nella formulazione della norma interna accanto all'elencazione delle fattispecie tipiche di scioglimento (unilaterale o consensuale) rientra anche la formula di chiusura “e simili”, che da sempre è stata interpretata il lasciapassare per un'interpretazione ampliativa delle fattispecie in cui

³⁸⁵ Per questa ragione l'interpretazione giurisprudenziale ancora, in maniera consolidata, la legittimità nell'esercizio della variazione alla possibilità di offrirne prova della vicenda giuridica occorsa. Così Cass. Civ. sez. V, 10 dicembre 2014, n. 25987

³⁸⁶ Al contrario la registrazione e l'emissione della nota di addebito rappresentano, come si è detto, le *condizioni per l'esercizio*. Si esprime in senso contrario CARINCI, *Le note di variaizione*, cit. par. 8.

³⁸⁷ Dalla previsione della vicenda come di un fatto interruttivo del rapporto e, dunque, della sua capacità di produrre effetti. La giurisprudenza di Cassazione è piuttosto pacifica nel riconoscere che sia sufficiente

effettuare la variazione³⁸⁸. Tuttavia la formula di chiusura è al contempo garanzia e limite della coerenza del modello impositivo. Questo perché l'interpretazione deve essere comunque coerente con le fattispecie espressamente previste dal legislatore le quali, come si è detto, si riferiscono tutte a ipotesi di cessazione originaria o sopravvenuta degli effetti prodotti dall'accordo.

La variazione da modificazione dell'imponibile, quindi, si presenta come un'ipotesi comunque ricondotta all'ambito della interruzione (prematura) del contratto, a cui consegua un'interruzione anzitempo degli effetti prodotti³⁸⁹. Poiché, però, la il venir degli effetti può giustificatamente essere totale o parziale è coerente far rientrare nel novero dell'art. 26 tutte le ipotesi in cui la patologia o la causa di scioglimento non investano completamente il contenuto dell'accordo, ma solo in modo parziale³⁹⁰.

Ciò non toglie che in tutti i casi si debba considerare la modifica certa, in quanto giuridicamente disciplinata, e per ciò stesso irreversibile, in quanto destinata a regolare diversamente ed autonomamente gli obblighi reciproci delle parti.

La certezza che, in relazione all'*an*, attiene alla verifica – o meglio alla dichiarazione del cedente o cessionario relativa alla vicenda interruttiva del rapporto – deve poter essere ugualmente presidiata anche in ordine al quantum. Per questa ragione la modifica deve essere divenuta irreversibile, così da garantirne la corrispondenza della variazione e da preservare la proporzionalità della nuova imposta al nuovo imponibile³⁹¹.

Il problema, piuttosto, si è posto o potrebbe porsi in ordine al momento in cui la modifica deve poter essere considerata irreversibile. Se è vero, infatti, che la modifica che corrisponde ad una fattispecie tipizzata dell'ordinamento è giuridicamente certa, non si può dire lo stesso in ordine al momento in cui gli effetti risolutivi sprigionano i

³⁸⁸ Nell'esperienza il termine “e simili” ha consentito di considerare le ipotesi più diverse come cause di giustificazione della variazione, per cui, ad esempio, la riduzione del prezzo per l'operare di una garanzia ex art. 1490 c.c.; la fatturazione a conguaglio del consumo effettivo di energia elettrica o gas naturali; la restituzione degli acconti; la restituzione dei combustibili residui

³⁸⁹ La disamina più completa delle fattispecie di cui all'art. 26 co. 2 e del relativo rapporto tra le vicende civilistiche del contratto e la possibilità di effettuare l'esercizio del diritto a detrazione è in CARINCI, *Le variazioni iva*, par. 8.

³⁹⁰ Ipotesi in cui il venir meno degli effetti è dovuto ad una risoluzione solo parziale sono quelle di:

³⁹¹ Così, da ultimo, Cass. Civ., sez. V, 16 ottobre 2015, n. 20964.

loro effetti. In altri termini il momento in cui si può considerare la situazione sufficientemente irreversibile tanto da consentire al soggetto passivo di esercitare il suo diritto di credito.

Questo problema, come è evidente, non si pone tutte le volte in cui la risoluzione sia consensuale³⁹². Infatti, se la sopravvenuta cessazione della capacità di produrre effetti discende da un diverso accordo delle parti, quale che sia la ragione, purché si tratti di una causa giuridicamente lecita di risoluzione consensuale è evidente che la variazioni sarà possibile dal momento in cui le parti abbiano raggiunto l'accordo per la risoluzione.

I soli arbitri della modifica dell'operazione sono in questo caso i soggetti coinvolti, per questa stessa ragione è l'accordo sopravvenuto che produce immediatamente i suoi effetti sull'accordo e con ciò concreta entrambi i caratteri della certezza e della irreversibilità, tali per cui è possibile provvedere alla variazione.

Si tratta del caso più semplice, sotto il profilo della certezza, poiché non prevede, per quel che interessa dal punto di vista tributario, alcun conflitto nemmeno potenziale in ordine alla effettiva cessazione della capacità di produrre effetti del contratto tra cedente e prestatore. Se l'operazione è imponibile perché discende dal vincolo giuridico, tipizzato nel nostro ordinamento, così smetterà di essere imponibile dal momento in cui le parti scelgono di interrompere quello stesso vincolo.

Per quel che concerne le ipotesi di risoluzione consensuale non v'è alcun problema neanche con riferimento alle operazioni con prestazioni continuative, poiché ancora una volta la possibilità di rilevare gli effetti fiscali della modifica intervenuta seguiranno quanto pattuito dalle parti. Non si pone alcun problema di retroattività, o meglio, non si pone alcun obbligo di interpretare retroattivamente (o di non farlo) ai

³⁹² In ordine al termine *ad quem per* l'effettuazione della variazione derivante da una risoluzione consensuale del contratto, si deve sempre fare riferimento alla presenza di una previsione in questo senso all'interno del contratto. Come affermato dalla prassi (risoluzione 651425 del 20 luglio 1989), infatti, *la procedura seguita dal cedente che, a fronte della restituzione da parte del cliente concessionario di un bene rimasto invenduto, emette una nota di credito senza alcuna indicazione dell'IVA, è da ritenersi corretta qualora la risoluzione consensuale della vendita originaria sia stata espressamente prevista nel contratto di concessione. Sussistendo tale condizione, infatti, la restituzione del bene originariamente acquistato, anche se intervenuta dopo il decorso di un anno, non integra un'ipotesi di cessione del bene al concedente dal concessionario e perciò non è assoggettata ad IVA e non comporta l'obbligo di emissione di una normale fattura.* In questo senso anche MANDÒ – MANDÒ, *Manuale dell'iva*, cit.

soli fini fiscali quanto affermato dalle parti come volontà espressa sul piano civilistico.

Gli unici limiti, come è ovvio, sono quelli della liceità tout court della pattuizione, poiché non potranno essere considerati ammissibili patti che incidano sul contratto in contrarietà alla legge, rispondendo a finalità frodatorie o più genericamente illecite. In questo caso, che pure è al momento solo ipotetico, l'accordo sopravvenuto potrebbe essere inopponibile, così come è inopponibile un accordo simulato che sia sottoscritto a danno dell'erario.

Tuttavia, in un'ipotesi del genere si dovrebbe considerare travalicato il limite rappresentato dalla disciplina delle variazioni, che sono comunque sempre connesse all'evoluzione fisiologica del rapporto d'imposta.

Salvo il caso specifico, ma già ultroneo, della possibilità riconosciuta al soggetto passivo di effettuare una variazione in diminuzione pari alla somma versata a titolo d'imposta all'erario nell'effettuazione di operazioni poi considerate inesistenti, il tema delle variazioni si svolge sempre nella fisiologia del rapporto d'imposta.

Ciò significa che quando si analizzi il tema delle variazioni è sempre necessario prendere preliminarmente in considerazione il fatto che si tratta di una disciplina dettata per consentire la detrazione al soggetto passivo che si trovi nella situazione di aver versato l'iva in relazione ad un'operazione che si è poi rivelata incapace di produrre effetti per cause sopravvenute. Il problema delle variazioni riguarda il rapporto tra l'operazione, e la determinazione dell'imposta dovuta, così da garantire che la seconda possa seguire le vicende della prima.

La situazione, invece, è affatto differente con riferimento a quelle ipotesi per cui la cessazione degli effetti dipenda non da una volontà congiunta dalle parti, piuttosto corrisponda ad un atto unilaterale, o per meglio dire alla pretesa unilaterale di una sola delle parti, che è poi tendenzialmente la stessa che potrebbe esercitare il corrispondente diritto a detrazione.

In questa seconda categoria rientrano tutte le ipotesi che non siano espresse nella forma di una risoluzione negoziale, dunque l'annullamento, la rescissione, la risoluzione unilaterale, e la declaratoria di nullità. È indubbio, come si è detto in premessa, che in tutte queste ipotesi la modifica sia certa, nel senso che quando si

realizza ciascuna delle fattispecie sopra ricordate l'effetto che si produce è esattamente quello della cessazione degli effetti prodotti dal contratto.

Il problema, in questo caso, è piuttosto quello che concerne la corretta declinazione in termini di irreversibilità (non diremo effettività per evitare inutili confusioni) della modifica intervenuta dei rapporti di debito/credito. Anche qui, anzi soprattutto in queste ipotesi, si tratta in realtà di effettuare un vaglio della possibilità di individuare la piena corrispondenza del momento in cui il contratto si considera risolto ai fini civilistici con quello in cui sia possibile considerare maturato il diritto di credito da varazione.

Prima di proseguire è poi necessario introdurre un'altra distinzione, che funge da criterio ermeneutico per la corretta comprensione del rapporto tra cause di scioglimento del contratto e corretta applicazione della disciplina delle variazioni in diminuzione. È necessario chiedersi, infatti, se la perdita di efficacia del contratto operi ex nunc o ex tunc – e la risposta verrà quale conseguenza della tipologia di fattispecie venuta in essere – e se ciò sia o meno rilevante ai fini fiscali³⁹³.

La bipartizione, dal punto di vista sistematico, rileva sotto questo secondo profilo. In altri termini è necessario chiedersi se ai fini fiscali ci sia o meno una differenza nell'ipotesi in cui la perdita sopravvenuta di produrre effetti del contratto retroagisca o meno. Questa distinzione si traduce, in realtà, nella possibilità o meno di ripartire in più prestazioni continuative la prestazione oggetto dell'operazione. In altri termini è necessario vedere se l'eventuale modifica sopravvenuta che operasse ex tunc.

La variazione, infatti, potrà essere fatta valere solo dal momento in cui si verifichi la causa di giustificazione sopravvenuta, e questo a prescindere dal fatto che civilisticamente la modifica retroagisca o valga solo per il futuro. Questo perché la variazione, al contrario, vale dal e nel momento in cui viene fatta valere e per l'intero. Non c'è la possibilità di un frazionamento della variazione, poiché non è possibile frazionare il venir meno degli effetti prodotti dall'accordo. A meno che la prestazione non sia per sua stessa natura frazionata, o perché si tratta di un contratto a prestazione periodica o perché si tratta di un contratto ad esecuzione

³⁹³ Diffusamente sul punto si veda TABET

In altri termini, mentre per una cessione di beni unitaria – si pensi al caso della cessione di un bene immobile – qualora intervenga una causa di annullamento, rescissione o risoluzione, è indubbio che – dal punto di vista fiscale nulla cambia, così non è nelle ipotesi in cui l'esecuzione sia frammentata. In queste ipotesi, infatti, potrebbe realizzarsi uno scollamento tra l'interpretazione civilistica e quella ai fini iva, anche in considerazione della nozione di cessione di beni che è propria del legislatore europeo. La suggestione viene da una recente sentenza della corte di giustizia, in cui si ribadisce che una cessione di beni debba intendersi perfezionata – dunque non più controvertibile – quando si sia addivenuti al pagamento di una somma pari all'intero valore dell'operazione, con ciò escludendo la possibilità di far retroagire, almeno ai fini dell'imposta, l'intervenuta declaratoria di invalidità del contratto.

Ancora una volta, però, il problema diviene quello di considerare da quando operi la causa di scioglimento del contratto, poiché solo all'ipotesi di una risoluzione che operi ex nunc, a fronte di un contratto che preveda un'esecuzione frazionata e per cui tutti i precedenti obblighi (parziali) siano stati adempiuti è possibile considerare coerente l'interpretazione resa dalla Corte di Giustizia. In altri termini, quando in un rapporto a prestazioni frazionate cessa di produrre effetti potrà comportare il venire in essere di un diritto di credito esercitabile con la variazione solo per le somme ancora da versare, quando la causa interruttiva operi ex nunc.

Qualora, invece, l'interruzione dovesse operare ex tunc ci si troverà nella situazione di dover comunque considerare il fatto che, giuridicamente, non si è mai realizzato (meglio, deve intendersi come mai realizzato) il titolo che ha dato origine all'operazione. Questo però vale a dire che tutte le prestazioni che sono state rese dalle parti in esecuzione del contratto devono essere considerate come non dovute, meglio, mai dovute. In questa ipotesi le parti non sono solo liberate dall'obbligo di portare a compimento il contenuto del contratto, cioè ad adempiere alle ulteriori frazioni dell'obbligazione originaria. Al contrario, la situazione che si profila è quella di una restitutio in integrum. In questo caso, infatti, nei rapporti di debito e credito tra le parti si realizza esattamente quella condizione di ritorno alla situazione originaria che, nell'interpretazione della corte di giustizia deve poter essere

considerata come una condizione di accesso all'esperimento della procedura di variazione.

Al riguardo è necessario richiamare la disposizione contenuta all'art. 26 nella sua novissima formulazione introdotta con la legge di stabilità. In particolare al comma 9 si afferma che *nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni*. L'ipotesi è quella, specifica, della risoluzione del contratto da inadempimento, per cui, dopo che molti problemi erano sorti al riguardo, si riconosce la possibilità di effettuare la variazione in diminuzione solo per quelle prestazioni per cui non ci sia stato l'adempimento ad opera di tutti i soggetti coinvolti nell'operazione.

Si tratta di una norma che disciplina un'ipotesi di risoluzione da inadempimento, per cui il venir meno degli effetti del contratto è una conseguenza dell'inadempimento di una parte (tendenzialmente del cessionario o committente). Si tratta di una specifica ipotesi di inadempimento, in cui la condotta del soggetto viene immediatamente ricondotta all'effetto estintivo, per volontà della legge o dello stesso contratto.

Tutti questi problemi ovviamente non si pongono nelle ipotesi in cui la prestazione sia unitaria.

Emerge, a questo punto e a pieno titolo, il problema della irrevocabilità, nel senso che perché si possa considerare certa, sia che operi ex nunc sia che operi ex tunc, la modifica deve comunque poter essere effettiva, operativa, cioè deve esplicitare i suoi effetti senza più possibilità di retrocedere. In altri termini ciò significa corrisponde all'interrogativo che riguarda la necessità o meno di una pronuncia giudiziale in ordine all'intervenuta causa interruzione del contratto.

A questa interpretazione concorre anche il nuovo nono comma dell'art. 26, è proprio l'esigenza di chiarire come l'annullamento non travolga tutte le posizioni pregresse nell'ipotesi di una risoluzione per inadempimento che si traduce in un sostanziale riconoscimento della possibilità generale di rilevare sul piano fiscale gli effetti ex tunc dell'annullamento.

5.1.2. per la modifica del corrispettivo

Il legislatore nazionale disciplina congiuntamente le ipotesi di variazione dell'imposta derivante dal venir meno dell'operazione o da modifica del corrispettivo, tanto che anche nella relazione di accompagnamento alla legge di stabilità che ha introdotto la nuova formulazione dell'imponibile, si fa riferimento a una sostanziale bipartizione delle ipotesi di variazione, che vengono definite variazioni da annullamento e variazioni da mancato pagamento³⁹⁴. Non si parla quindi esplicitamente di modifiche che derivino dalla rideterminazione del corrispettivo³⁹⁵, tuttavia queste sono espressamente previste, sia quando al comma secondo (senza ulteriori modificazioni) si evidenzia che la procedura di variazione può essere attivata anche a fronte di sconti e abbuoni previsti contrattualmente, sia al comma 3, in cui si evidenzia come gli effetti estintivi e modificativi che dipendano dalla volontà delle parti debbano essere fatti valere entro il termine dell'anno dalla conclusione del contratto.

Il legislatore crea così un'ulteriore distinzione, pur all'interno della categoria omogenea di variazioni certe nell'an e nel quantum, tra le ipotesi in cui la perdita degli effetti del contratto derivi da una causa indipendente dalla volontà delle parti e quelle in cui invece la modifica derivi direttamente dall'esercizio di tale volontà³⁹⁶.

La distinzione, in questo caso, riguarda il termine entro cui è possibile effettuare la variazione. Questo perché, come si accennava, il legislatore introduce un limite temporale ridotto per esperire la variazione nelle ipotesi in cui questa trovi la sua giustificazione nell'esercizio consensuale sopravvenuto del potere dispositivo delle parti.

³⁹⁴ Cfr. atti del Senato della Repubblica, n. 2111/2016, reperibile sul sito www.senato.it

³⁹⁵ Come chiarito in via di prassi con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 147/E del 10 aprile 2008, in tema di buoni o premi, *ancorché l'art. 26 del dpr 633/1972 non disciplini espressamente le ipotesi di variazione dell'imponibile o dell'imposta in conseguenza dell'applicazione di sconti o abbuoni concessi a un soggetto diverso da quello con il quale è stata effettuata l'operazione originaria, si è dell'avviso che, in conformità al principio di ordine generale espresso dalla Corte di Giustizia CE (...), lo strumento della nota di variazione sia applicabile anche alle ipotesi in cui tra l'alienante e l'acquirente finale non intercorra un rapporto giuridico di compravendita diretta.*

³⁹⁶ Come sottolinea CARINCI, cit., l'accordo deve essere *sopravvenuto*, di conseguenza non possono esser fatti rientrare nel ristretto limite dell'anno tutte le ipotesi in cui l'effetto risolutivo dipenda dall'esecuzione di una clausola contrattuale. Inoltre, come sottolinea Cass. Civ. 6552, del 11 giugno 1993

Ancora una volta il discrimine è la certezza, che viene solo dalla sistematicità e dalla prevedibilità degli effetti estintivi, mentre le modifiche che discendono dall'esercizio della volontà sono solo irreversibili ma non prevedibili, dunque incerte nell'an³⁹⁷. È questa la ragione per cui il legislatore nazionale sceglie di distinguere le ipotesi di variazione derivante da una causa prevista da fonte legale o contrattuale rispetto a quelle che sono un esercizio di volontà. Il discrimine è proprio la prevedibilità, intesa come una declinazione della certezza.

La legge, o per lei il contratto, che è legge per le parti, prevede quali siano le cause di scioglimento del contratto medesimo e con ciò garantisce una certezza assoluta al legislatore, tale da consentirgli di attribuire al soggetto passivo un diritto ad espletare la variazione illimitato nel tempo. Viceversa, la possibilità che le parti si accordino per poter rideterminare il contenuto del contratto è del tutto imprevedibile, poiché rimessa interamente all'arbitrio dei contraenti. Ciò rende la modifica imprevedibile, e non suscettibile di un vaglio in ordine alla legittimità della stessa. Per questa ragione il legislatore pone alle parti un limite temporale, che ovviamente non vale ad incidere sulla loro attitudine a disporre del contenuto dell'accordo in un momento successivo all'anno, quanto piuttosto a limitarne la rilevanza sul piano tributario³⁹⁸.

Il problema dell'introduzione di un limite temporale all'effettuazione della variazione derivante da una riforma consensuale del contenuto del contratto ha investito in precedenza anche l'ipotesi dei piani attestati di ristrutturazione del debito e dei piani di risanamento, disciplinati dalla legge fallimentare³⁹⁹. Si tratta di due istituti volti ad intervenire sulla crisi dell'azienda, quindi prima che intervenga l'insolvenza conclamata, e che sono tesi a consentire la prosecuzione dell'attività medesima, grazie ad una rideterminazione del complesso delle posizioni debitorie del fallito⁴⁰⁰.

³⁹⁷ Proprio per questa ragione sono esclusi dal limite annuale tutti gli sconti e le cause di risoluzione "previste contrattualmente".

³⁹⁸ Si noti come la giurisprudenza consideri l'accordo sopravvenuto come una vicenda costitutiva del contenuto dispositivo del rapporto e, di conseguenza, abbia considerato ammissibile l'ulteriore sopravvenuto accordo modificativo entro il termine dell'anno successivo alla prima variazione. Al riguardo cfr. Cass. civ. Sez. V, Sent., 03-02-2014, n. 2249

³⁹⁹ Rispettivamente disciplinati agli art. 182 *bis* e 67 co. 3 lett. d) del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, la cd. Legge Fallimentare

⁴⁰⁰ La disamina più completa e aggiornata della disciplina fiscale di questi accordi si rinviene in CARPENTIERI, *I profili fiscali dei piani attestati di risanamento*, in PAPARELLA (a cura di) *Il*

Si tratta d'istituti che, pur inseriti nella fase della crisi dell'impresa, tanto da essere appunto disciplinati dalla legge fallimentare, hanno una dichiarata natura contrattuale, e non tendono mai alla liquidazione dell'attività d'impresa, bensì alla sua prosecuzione dopo un intervento di risanamento⁴⁰¹. Ciò che interessa ai fini fiscali e che ha lungamente preoccupato gli interpreti fino al 2014⁴⁰² è però il fatto che, trattandosi di una modifica contrattuale, quindi consensuale, la possibilità di effettuare la relativa variazione in diminuzione, era assoggettata al limite dell'anno.

È pur vero che si tratta di un nuovo contratto, che ha ad oggetto il contenuto dispositivo di precedenti pattuizioni ma che non interviene direttamente su di esse⁴⁰³. Tuttavia, sul piano fiscale, è evidente che l'effetto rilevante era quello di modificare il corrispettivo e dunque l'imponibile originariamente previsti per una data operazione. Per ovviare a questa mancanza, quindi, nella recente travagliata

diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi, Milano 2014, 917, *passim*; e specificamente per quel che concerne l'imposta sul valore aggiunto si rimanda a DE NORA, *Procedure concorsuali infruttuose e note di variazione ai fini iva*, in «Riv. Dir. Trib.», 2013, I, 666, CONTRINO, *Sulla nuova fiscalità degli "accordi di ristrutturazione del debito": profili d'irragionevolezza, aspetti problematici e questione aperte*, in «Dir. Prat. Trib.» 2013, 183; FICARI, *Problematiche fiscali degli accordi di ristrutturazione e relative evoluzioni normative* in PAPARELLA (a cura di) *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013, 911; CARINCI, *Migrazione fra procedure concorsuali e neutralità del fattore fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa* in «il fisco», 2014, 4127. Per l'analisi della disciplina applicabile dopo la modifica dell'art. 26 intervenuta con il d.lgs. 175 del 21 novembre 2014 si rimanda invece a TABET, *Riflessioni in tema di note di variazione*, cit.; SANTIN, *Variazioni iva e crisi dell'impresa, per un'interpretazione comunitariamente orientata della nuova disciplina*, in *Rass. Trib.*, 2015, I, 99;

⁴⁰¹ La natura non procedimentale di questi istituti viene sottolineata dalla dottrina giuscommercialistica (voce) *Accordi di ristrutturazione del debito*, Enc. Dir., Annali, 2013, proprio per distinguerli dalle misure concordatarie, ed in specie dal concordato preventivo il quale, invece, pur accedendo alla medesima finalità (consentire il risanamento dell'impresa in crisi ed, eventualmente, la prosecuzione dell'attività d'impresa) ha invece natura concorsuale e procedimentale. Già nella dottrina precedente, è possibile rinvenire riflessioni sui contratti originati dalla crisi dell'impresa, concentrate principalmente sulla fattispecie del «concordato stragiudiziale» cfr., a titolo esemplificativo, IRTI, *Dal salvataggio statale all'intervento bancario*, in «Riv. soc.», 1996, 1081; BONELLI F., *Nuove esperienze nella soluzione stragiudiziale della crisi delle imprese*, in «Giur. comm.», 1997, I, 488; DE NOVA G., *Le convenzioni attuative del piano di ristrutturazione*, in MASCIANDARO e RIOLO, (a cura di) «Crisi d'impresa e risanamento. Ruolo delle banche e prospettive di riforma» Roma, 1997, 229 SCHLESINGER, *Convenzioni bancarie di salvataggio*, in «Fallimento», 1997, 893; JORIO, *Dal concordato stragiudiziale alla soluzione stragiudiziale delle crisi d'impresa*, in «Fallimento», 1999, 759. Per una panoramica di diritto comparato si può leggere BOGGIO, *Gli accordi di salvataggio delle imprese in crisi. Ricostruzione di una disciplina*, Milano, 2007, 27.

⁴⁰² In particolare si veda CARINCI, *Migrazione fra procedure concorsuali*, cit. e DE NORA, *Procedure concorsuali infruttuose*, cit. 665.

⁴⁰³

evoluzione delle disposizioni contenute all'art. 26 è stata introdotta, col decreto semplificazioni del dicembre 2014, la previsione espressa della possibilità di effettuare la variazione anche a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, ovvero di un piano attestato di risanamento⁴⁰⁴.

Ora, senza voler indulgere in letteralismi, è comunque opportuno notare come in questa precedente formulazione l'ipotesi di modifica dell'imponibile da accordi sui contratti fosse considerata come un'ipotesi coordinata alle altre, non come specificazione della categoria di variazioni da mancato pagamento⁴⁰⁵. In altri termini, la variazione in diminuzione doveva considerarsi ammissibile in tutte le ipotesi, tra loro equiparate e coordinate come singole e distinte fattispecie, descritte al secondo comma dell'art. 26. Unica differenza, il rapporto tra accordi di ristrutturazione del debito e piani attestati di risanamento, tra loro coordinati dall'uso dell'avversativo ovvero, così da creare quella che appare come un'endiadi delle due diverse tipologie di ristrutturazione mediante riforma del contenuto del contratto⁴⁰⁶. In questo modo

⁴⁰⁴ La previsione rimane confermata anche nella più recente formulazione, pur mantenuta, come si vedrà subito, nel novero delle modifiche da mancato pagamento.

⁴⁰⁵ Nel testo della versione precedente: *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'art. 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 co. 3 let. d co. 3 lett. d, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'art. 67 co. 3 let. d co. 3 lett. d, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 co. 3 lett. d co. 3 lett. d, pubblicato nel registro delle imprese o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti 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.*

⁴⁰⁶ sotto il profilo strettamente linguistico questa è un'anomalia. Per tradizione, infatti, si attesta come nell'uso dell'italiano giuridico avversativo ovvero abbia la funzione di contrassegnare i termini principali di una coordinazione disgiuntiva rispetto ai termini accessori, distinti da *o*, così SERIANNI, *Grammatica italiana*, Torino, 1988, 456 citando ad esempio la formulazione dell'art. 43 del Codice Penale. Quindi, nel nostro caso, la formulazione del 26 secondo comma dovrebbe essere opposta, prediligendo l'ovvero all'*o*, *cos'* da distinguere, anche semanticamente, le distinte fattispecie che il legislatore considera costitutive del diritto ad effettuare la variazione. Tuttavia una siffatta formulazione avrebbe condotto ad una certa pesantezza non giustificata della formulazione, non avvertita dall'utilizzo dell'avversativa *o*. Anche per questo è comunque possibile apprezzare come, comunque, l'uso giuridico della lingua solga distinguere tra i due sintagmi, utilizzandoli per dare profondità e ordine gerarchico alle diverse fattispecie descritte.

si otteneva, seppur con formula non cristallina perché aggravata dall'introduzione di un'elencazione casistica, una coerente distinzione, all'interno delle fattispecie di modifica conseguente ad accordo tra le ipotesi generiche, sottoposte al limite dell'anno per l'effettuazione e le due ipotesi specifiche, disciplinate dalla legge fallimentare.

È evidente che, salvi casi assolutamente residuali e comunque irrilevanti, la sottoscrizione di accordi di ristrutturazione del debito come anche di piani attestati di risanamento interverrà ben oltre il termine di un anno⁴⁰⁷ dalla conclusione del contratto relativo all'operazione considerata. Per questa ragione, quindi, è immanente alla fattispecie il fatto che la modifica consensuale del contenuto del contratto intervenga dopo il decorrere del termine annuale allora previsto al successivo comma 3.

Si tratta, cioè, di un'ipotesi di modifica dell'imponibile derivante dall'accordo tra le parti, quindi non conseguente al mancato pagamento, che per essere tale è unilaterale e non corrisponde in alcun modo a una volontà condivisa, al contrario. L'esigenza di specificazione casistica derivava anzi dalla duplice esigenza di distinguere queste fattispecie rispetto a quelle in senso stretto concorsuali, che venivano interpretate come tali dalla giurisprudenza e soprattutto dalla prassi solo quando volte alla liquidazione dell'impresa⁴⁰⁸, e di evitare d'altro lato un moltiplicarsi delle ipotesi di deroga al limite temporale dell'anno. L'idea, rappresentata soprattutto dalla posizione dell'Agenzia delle Entrate, era infatti che non fosse possibile parlare di conclusione infruttuosa della procedura concorsuale quando, a monte, la procedura avviata fosse destinata a soddisfare in maniera almeno parziale le esigenze del creditore. Al contempo, escludere queste procedure negoziate di soluzione della crisi dell'impresa dal novero di quelle per cui fosse possibile addivenire ad una variazione in diminuzione rappresentava un'ingiustificata disparità di trattamento e oltretutto

⁴⁰⁷ Così CARINCI, *Migrazione fra procedure concorsuali*, cit., 1092.

⁴⁰⁸ Per la ricostruzione della posizione dell'Agenzia delle entrate sulla nozione di «procedure concorsuali» apprezzabile ai fini dell'interpretazione delle disposizioni ex art. 26 si legga DE NORA, *Procedure concorsuali infruttuose*, cit. 657; CONTRINO, *Accordi di ristrutturazione, note di variazione iva e decorrenza delle novità fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2012, 2776, in cui l'Autore rileva che la nozione di procedure concorsuali adottate ai fini dell'iva non coincide né con il novero delle procedure concorsuali previste dalla legge fallimentare, né con quella risultante dall'art. 101 comma 5 [del TUIR, NdA].

trasformava in un costo non recuperabile in alcun modo l'imposta già versata dal cedente o prestatore⁴⁰⁹.

Quest'impostazione, che pure poteva lasciare dei dubbi nel momento in cui comprendeva le due fattispecie citate e non quelle di amministrazione coatta e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi⁴¹⁰, in cui tuttavia la prassi escludeva si potesse riconoscere l'effettuazione infruttuosa di una procedura concorsuale in senso stretto, rimaneva comunque coerente, sul piano sistematico, con l'impianto generale della disciplina.

L'individuazione di ipotesi in cui all'accordo sulla rideterminazione del debito all'interno di una più complessa procedura concorsuale o para-concorsuale, anche in assenza di un'escussione infruttuosa, consentiva di garantire sia la certezza sia la coerenza dell'ordinamento tributario con quello del fallimento. Oltretutto si preservava, in questo modo, la peculiare posizione che poteva venire in essere a seguito della sottoscrizione di accordi che, modificando in modo irreversibile le posizioni debitorie e creditorie delle parti all'interno di una procedura autonomamente disciplinata. Prima della novella del 2014, infatti, il divieto di effettuazione della variazione creava un vulnus alla neutralità che avrebbe dovuto essere giudicato incompatibile con il modello europeo. Di più, questa incompatibilità, d'accordo con la posizione della corte di giustizia, avrebbe dovuto condurre ad un'interpretazione ampliativa della fattispecie, con ciò riaprendo la potenziale china di un'interpretazione in conflitto con l'esigenza di certezza che legislatore e prassi avevano a più riprese dimostrato di avversare.

Tuttavia, la sostanziale equiparazione, ovvero la previsione dei piani attestati come di un'ipotesi tra le ipotesi che danno diritto all'esercizio della variazione in

⁴⁰⁹ Eppure era questa la posizione dell'amministrazione prima della novella del 2014. Al riguardo si veda la circolare 77/E dell'Agenzia delle Entrate del 2000, in cui – disponendo sul momento entro cui poter effettuare la procedura di variazione – escludeva la possibilità per le procedure in oggetto, come per tutte le procedure non espressamente destinate a gestire l'insolvenza.

⁴¹⁰ Si esprime nel senso della necessità di valorizzare comunque la procedura tutte le volte che questa presenti finalità liquidatorie e non conservative PAPARELLA, in *Il regime fiscale dell'amministrazione straordinaria: la necessità di scegliere le fattispecie sulla base della natura e della finalità della procedura* in GHIA – PICCININI – SEVERINI (a cura di), *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, V, Torino, 2011, 511

diminuzione è andata perduta con l'ultima modifica, quella introdotta con la legge di stabilità per il 2016.

In questo contesto le ipotesi di modifica dell'imponibile derivanti dalla conclusione di contratti sulla crisi d'impresa vengono rubricate casi di mancato pagamento e, quindi, disciplinate ai commi quinto e dodicesimo insieme al fallimento, alla liquidazione coatta amministrativa, al concordato preventivo, all'amministrazione controllata delle grandi imprese in crisi⁴¹¹ (new entry).

Con questa scelta, però, da un lato si snatura la nozione di mancato pagamento e, dall'altro, si creano dei disallineamenti nella norma che appaiono ingiustificati. Per quel che concerne il primo dei due problemi, ossia l'individuazione di una categoria omogenea di mancato pagamento ai fini dell'iva, il problema è proprio quello della natura giuridica dell'accordo. Le fattispecie di cui agli articoli 182 bis e 67 terzo comma lettera d sono infatti classificate, all'interno del diritto fallimentare vigente, come contratti sulla crisi dell'impresa.

Si tratta cioè di contratti tipizzati, che per essere validi non devono nemmeno riguardare l'intera massa dei creditori, sottoscritti con quei creditori con cui l'impresa in crisi procede ad una sistematica rideterminazione dei suoi debiti⁴¹². L'obiettivo condiviso è quello di riportare l'impresa nella condizione di essere solvibile e, con ciò, uscire dallo stato di crisi, offrendo un seppur parziale soddisfacimento alle pretese creditorie dei fornitori. Questo però significa principalmente una cosa, cioè che l'accordo, una volta sottoscritto (o, meglio, omologato), obbliga le parti in modo definitivo e irreversibile, poiché ha ad oggetto proprio la riforma degli effetti giuridici delle operazioni originarie.

Dal punto di vista delle variazioni iva, però, questo significa che la modifica è giuridicamente apprezzabile e, quel che più importa, irreversibile. Per questo non è ammissibile, sul piano sistematico, l'assimilazione alle altre ipotesi di mancato pagamento. Infatti, una volta avviata (ma anche una volta conclusa) una procedura concorsuale con la conseguente liquidazione dell'impresa se vi dovesse essere una sopravvenuta emersione di liquidità questa potrebbe comunque essere destinata al

⁴¹¹ Anch'essa esclusa dalle previsioni della prassi nella circolare 77/E

⁴¹² Per quel che concerne la disciplina di dettaglio di tali istituti si veda

soddisfacimento dei crediti pregressi. Si tratta di ipotesi in cui la modifica non è certa, ma soprattutto non è irreversibile, e che per questo dovranno essere analizzati nella categoria delle variazioni da mancato pagamento, in cui la certezza viene fatta derivare (o meglio veniva ricondotta) alla acclarata insolvenza del debitore.

Così non è, invece, per quel che concerne tutti gli accordi di ristrutturazione, i quali, pertanto, avrebbero trovato migliore collocazione al secondo comma, insieme alle altre ipotesi di modifica definitiva del rapporto debitorio e creditorio delle parti⁴¹³. Solo questa soluzione sarebbe stata coerente con il sistema eurounitario a cui, si dice nella relazione di accompagnamento, il legislatore vuole dare migliore attuazione con la revisione legislativa⁴¹⁴. Tuttavia, come è emerso con evidenza dalla ricostruzione evolutiva del sistema delle variazioni nell'ordinamento europeo, il rapporto con l'ordinamento interno si fonda sul duplice limite della possibilità di disciplinare dettagliatamente tutte le ipotesi in cui legittimare la variazione ma, al contempo, l'obbligo di consentirne l'esercizio ogni volta che vi sia un mutamento definitivo dei rapporti creditorî. È proprio questo il discrimine con il mancato pagamento e, dunque, con la possibilità di considerare l'art. 90 immediatamente applicabile alla fattispecie non disciplinata dall'ordinamento interno. Detto altrimenti, l'art. 90 non è immediatamente applicabile a quelle vicende che possano essere annoverate nella categoria del mancato pagamento, dunque l'immediata applicabilità incontra il solo limite di vicende dell'esecuzione che non incidano in alcun modo sulla situazione giuridica dei rapporti creditorî tra le parti. Tutte le volte in cui la vicenda riguardi solo l'esecuzione sarà allora rimessa al libero apprezzamento degli Stati la valutazione

⁴¹³ Sulla diversità delle fattispecie in esame rispetto alla generalità delle procedure concorsuali è tornata ad esprimersi anche l'Agenzia delle Entrate che nella Circolare 12/E dell'8 aprile 2016 esclude che possa applicarsi alle disposizioni ex art. 182 bis e 67 co 3 lett. d) della legge fallimentare la previsione di cui al comma 5 del medesimo articolo secondo cui *ove il cedente o il prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia registrato l'operazione ai sensi dell'art. 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 4, lettera a)*. Le procedure in parola vengono escluse dall'Agenzia proprio in quanto non configurabili come procedure concorsuali pertanto, *il cedente o prestatore del servizio può portare in detrazione l'IBA, nella misura esposta nella nota di variazione, mentre la controparte è tenuta a ridurre in pari misura la detrazione che aveva effettuato, riversando l'imposta all'Erario.*

⁴¹⁴ Cfr. atti del Senato della Repubblica, n. 2111/2015

in ordine al riconoscimento o meno della possibilità di effettuare la procedura di variazione. Proprio in ragione di questa bipartizione netta, però, appare ancor più asistemica la scelta di posticipare la tra le fattispecie di mancato pagamento quella degli accordi in cui, appunto, la posizione creditoria muta definitivamente e, con essa sorge in capo allo Stato l'obbligo di consentire ai soggetti passivi di vantare il credito da variazione.

Oltretutto, come si è detto, l'elencazione delle fattispecie rilevanti contenuta al comma secondo, quindi nelle variazioni dell'imponibile, non è tassativa. Esiste infatti la formula di chiusura "e simili" che lascia all'interprete maggior agio di ampliare il novero delle fattispecie rilevanti, così da consentirne un miglior adeguamento ai mutamenti dell'ordinamento. Si sarebbe così evitata la rigidità dell'elencazione tassativa, in cui la costruzione casistica può essere deleteria, anche e soprattutto se si considera, come si vedrà oltre, la mutevolezza e l'instabilità della disciplina fallimentare.

Questa scelta serve per bilanciare l'incertezza in ordine alla possibilità che un determinato effetto si produca. Se pure è vero che, nel modello impositivo introdotto con l'iva, la riconducibilità degli effetti economici allo schema giuridico è un presupposto imprescindibile è altresì vero che lo spirito della norma è permeato dalla volontà di garantire la certezza del prelievo erariale, da principio anche a costo di una riduzione della neutralità dell'imposta.

Non è questo il caso, poiché, nonostante l'introduzione del limite annuale all'esercizio della variazione con la procedura indicata all'art. 26 deve considerarsi sempre possibile la proporzione della richiesta di rimborso. Anche perché, laddove si escludesse questa possibilità, ci si troverebbe nella situazione di una evidente violazione del principio di neutralità, e – meno astrattamente – del disposto dell'art. 90 della direttiva. Come si è detto, infatti, la modifica consensuale, seppur non prevedibile anticipatamente, soddisfa appieno il requisito della irreversibilità, per cui modifica in modo definitivo i rapporti di debito e credito intercorrenti tra le parti. Di conseguenza, per non incorrere nella censura dell'interprete comunitario è necessario ammettere nel nostro sistema che alla modifica del contratto per il tramite di un accordo che intervenga dopo il decorso dell'anno dal momento dell'esigibilità dell'iva

debba essere riconosciuta la possibilità di ottenere e il ristoro della maggiore imposta versta tramite rimborso.

È evidente che la certezza intesa come principio di riferimento per l'attuazione del sistema tributario non rientra tra quelle che la direttiva individua come giustificazioni sistematiche per l'introduzione di norme che limitano l'esercizio di un diritto previsto nella direttiva medesima. In particolare, in materia di imposta sul valore aggiunto, queste possibilità si individuano nell'introduzione di norme che valgano ad evitare le condotte abusive o, all'estremo opposto, a garantire la razionalizzazione e semplificazione del modello di riscossione.

In realtà è possibile ricondurre la previsione del limite annuale a entrambe le ipotesi europee di giustificazione, poiché la certezza presidia sia la legittimità delle operazioni sia l'efficacia e l'efficienza della riscossione.

Se interpretato come misura antiabuso il termine annuale risponde all'esigenza di evitare che le parti trasformino questa possibilità riconosciutagli dall'ordinamento in uno strumento di sostanziale pianificazione fiscale, modulando il carico fiscale dell'iva in relazione alla necessità di far valere dei crediti maggiori. Dal punto di vista pratico, però, questa funzione si dovrebbe sostanziare in una successione di modifiche, prima in diminuzione e poi in aumento (o viceversa), tali da ripartire diversamente sul piano cronologico gli obblighi reciproci di versamento dell'iva o di esercizio della detrazione. Sul punto, però, è intervenuta la giurisprudenza, che si è trovata a dover decidere della legittimità di una variazione in diminuzione effettuata dal soggetto passivo oltre il termine dell'anno dal momento del venire in essere dell'operazione stessa ma non rispetto al diverso momento in cui, per quella stessa operazione era stata emessa dallo stesso cedente una nota di accredito, con conseguente registrazione della variazione in aumento. Il caso di specie, che riguardava una fornitura pluriennale di beni, corrispondeva ad una disputa fatta valere tra le parti in ordine alla rispondenza del bene fornito rispetto alle pattuizioni originarie, che aveva condotto ad una serie di modifiche successive del prezzo pattuito, corrispondenti all'evolversi della controversia (stragiudiziale) tra le parti. In ogni caso il giudizio di legittimità ha considerato legittima la posizione del soggetto passivo che aveva azzerato il termine ad quem per far valere la modifica, facendolo decorrere nuovamente dalla variazione in aumento intervenuta successivamente.

Pur in assenza di altre interpretazioni è però necessario notare come questa posizione, che interpreta abbastanza liberamente la lettera della legge e che anzi appare più aderente ad una visione sostanzialistica qual è quella tradizionalmente dei giudici comunitari, porti ad escludere la possibilità di qualificare il limite dell'anno come misura antiabuso. L'abuso andrebbe ricercato proprio in un succedersi di interventi volti a rettificare il prezzo così da condurre ad una sostanziale “pianificazione” del riparto tra debiti e crediti iva tra i due soggetti e, soprattutto, dei due soggetti nei confronti del fisco. L'unica maniera, per quel che qui interessa, ovvero per quel che concerne l'iterazione tra il momento in cui l'accordo interviene e la possibilità di effettuare la variazione, sarebbe quella descritta di ripartire artatamente l'imposta su più periodi mediante una successione di accordi. Tuttavia, la Corte di Cassazione ha, come si è detto, legittimato questa scelta e, al contempo, appare difficile individuare quale venga ad essere il risparmio fiscale relativo ad un'imposta che comunque viene versata integralmente, senza un'effettiva differenza quantitativa nonostante il disallineamento temporale.⁴¹⁵

Se, invece, si individua nel limite dell'anno uno strumento volto a garantire la possibilità di rendere più semplice e certa la riscossione dell'iva, ci si avvicina maggiormente, forse, alla prospettiva della certezza fatta valere dal legislatore nazionale. L'inserimento del limite, oltre il quale non è più possibile modificare gli obblighi fiscali derivanti dall'accordo evitano che si possa determinare uno scollamento temporale tra il momento in cui l'operazione si è realizzata e quello –

⁴¹⁵ È evidente che la situazione sarebbe diversa ove si ipotizzasse che il contenuto delle dichiarazioni successive di aumento e diminuzione del corripettivo fossero false. Ma questo è un ragionamento che vale più in generale e non ci riguarda, né riguarda direttamente il limite dell'anno. È evidente che se la presunta modifica consensuale del contenuto dell'accordo, come anche lo scioglimento consensuale del contratto, dovesse risultare come una dichiarazione fittizia, non corrispondente ad una effettiva modifica o ad un effettivo scioglimento dell'accordo il problema non sarebbe più della legittimità della variazione, né della coerenza sistematica del sistema delle variazioni, ma ci si troverebbe davanti, più banalmente, ad una frode. Pertanto questa ipotesi, come anche qualunque ricostruzione che si fondi sull'esercizio di operazioni illecite, di cui l'espletamento della procedura di variazione debba rappresentare un passaggio esula dalla presente analisi. Nel caso di una frode, ma anche solo nell'ipotesi di condotte elusive che comprendano variazioni in aumento o, ciò che è più probabile, in diminuzione il tema è già cambiato. Non si tratta più della compatibilità ordinamentale delle variazioni, né della possibilità di individuare una disciplina il più possibile funzionale e coerente. Al contrario si tratta di individuare ed interpretare fattispecie che esulano dalla corretta applicazione dell'imposta e travalicano i limiti di fisiologica interpretazione della stessa.

distinto – in cui si intende effettuare la variazione del tutto arbitrario e potenzialmente confusivo.

Anche sotto questo aspetto, però, bisogna considerare che la possibilità di introdurre una norma che consenta di semplificare la riscossione dell'iva non può comunque mai tramutarsi in una previsione che incida negativamente sulla neutralità dell'imposta. Ciò di cui si potrebbe dunque dubitare è la sostenibilità della norma nazionale a fronte del limite sempre invalicabile del rispetto del principio di neutralità. Anche in questo caso, però, la risposta che salvaguardi la sostenibilità del sistema immaginato dal legislatore nazionale viene dalla fungibilità di detrazione e rimborso più volte ribadita nell'ordinamento europeo⁴¹⁶.

5.2. La difficile ricerca della certezza nella previsione casistica delle fattispecie di variazione per il mancato pagamento

Le maggiori difficoltà, quindi emergono nel nostro ordinamento in relazione alla volontà di ancorare l'esercizio della variazione in diminuzione alla certezza anche a fronte delle ipotesi che si definiscono come di mancato pagamento. Il problema è di semplice comprensione quando si utilizzino i criteri che il legislatore stesso si è dato per delimitare l'area di eseguibilità delle variazioni, ovvero giuridicità e irreversibilità.

Appare evidente che, nel caso del mero mancato pagamento, difettino entrambi questi requisiti, poiché la vicenda si svolge come mero fatto, in assenza di una

⁴¹⁶ Problema analogo è quello che riguarda la possibilità di effettuare variazioni in diminuzione in corrispondenza di sconti previsti contrattualmente, per cui il legislatore prevede sempre l'introduzione del termine di un anno dal momento della

Le prime, infatti, possono intervenire in un qualunque momento successivo, comunque non controllabile dai soggetti passivi coinvolti e questo, per conseguenza, determina la

Non rientrano invece nel novero delle ipotesi descritte all'art. 26 tutte quelle in cui la modifica dell'accordo muti in quanto si determini un mutamento soggettivo. Il riferimento non è alle ipotesi in cui vi sia un cambiamento nello status del soggetto cedente o prestatore, quanto piuttosto alle diverse ipotesi in cui, per ragioni contrattuali sopravvenute, si realizzi una parziale sostituzione, tale da consentire il diverso riparto dell'onere fiscale che dipende dalla realizzazione dell'operazione. L'ipotesi è quella, affrontata anche dalla giurisprudenza di legittimità che ha quindi con eleganza rilevato il problema del conflitto potenziale tra la disciplina nazionale e quella europea, in cui vi sia il riconoscimento di uno sconto in un momento successivo rispetto a quello per

crystallizzazione giuridica delle posizioni. In altri termini il mancato pagamento⁴¹⁷ rileva giuridicamente solo quando si qualifichi come inadempimento⁴¹⁸ che causa la risoluzione del contratto ma in questa ipotesi si ricadrebbe in una variazione da risoluzione per causa predeterminata, non in una modifica da mancato pagamento.⁴¹⁹ La differenza è abbastanza evidente, poiché si fonda sulla distinzione tra l'inadempimento come causa tipizzata per la risoluzione del contratto, con conseguente maturazione del credito per la variazione in diminuzione e l'inadempimento come ritardo ingiustificato a cui però l'ordinamento o le parti non ricollegano alcun effetto immediatamente estintivo del rapporto.

La modifica è incerta, perché per sua natura deriva dall'impossibilità del cessionario o committente di assolvere il suo debito sia per il corrispettivo sia per l'imposta. Oltretutto, per definizione, il mancato pagamento non è mai irreversibile⁴²⁰, salvo il caso d'impossibilità sopravvenuta all'adempimento che però di nuovo riconduce allo scioglimento del contratto e dunque alla diversa tipologia di modifica ricondotta al venir meno degli effetti. Difettano quindi entrambi i requisiti rilevanti, tanto la certezza giuridicamente intesa, quanto l'irreversibilità, come elemento costitutivo e caratterizzante della certezza giuridica.

Le variazioni derivanti dal mancato pagamento appaiono così aliene rispetto a quella che è la tradizione giuridica interna e la coerenza sistematica del modello applicativo, tuttavia è apparso evidente al legislatore come la scelta di trasferire integralmente il

⁴¹⁷ Si veda sul punto ZIZZO, *Questioni in tema di inadempimento* cit.

⁴¹⁸ Per un inquadramento sistematico della disciplina dell'inadempimento si rimanda, anche in relazione alle indicazioni bibliografiche ivi contenute a: BIANCA, *La responsabilità* in «Diritto Civile», V, 1994, 3; GIORGIANNI, voce *Inadempimento (dir. Priv.)*, in «Enc. Dir.» Milano, 1970, XX;

⁴¹⁹ Si legga, al riguardo SACCO, voce *Risoluzione per inadempimento*, in «Digesto discipline civilistiche», 1998 il quale afferma che in ragione della varietà di circostanze concomitanti che possono condurre alla risoluzione per inadempimento si possono distinguere quattro diversi possibili itinerari: la risoluzione giudiziale, la risoluzione a seguito di diffida, la clausola risolutiva espressa e lo scadere di un termine essenziale. Ovviamente va esclusa dal computo la domanda di esatto adempimento, il cui scopo non è quello di ottenere la risoluzione

⁴²⁰ Tanto che, nell'ultima e più recente formulazione della dell'art. 26 espressamente si prevede quello che era comunque ritraibile in precedenza per via interpretativa e cioè che (comma 6) *nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 4 [variazioni per mancato pagamento, NdA] il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha il diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.*

rischio dell'insolvenza in capo al soggetto passivo si tramutasse in un costo troppo alto per gli operatori economici, tanto da trasformarsi in un potenziale rischio per la neutralità⁴²¹. Non tanto sotto il profilo formale, poiché è noto che tutte le volte in cui il debitore rimane insolvente è sempre possibile immaginare che vi sia un adempimento tardivo che però è al contempo, nella realtà dei fatti, piuttosto remoto. Soprattutto se si considera che, a fronte dell'inadempimento del debitore, il creditore deve comunque soddisfare tempestivamente il suo debito d'imposta nei confronti dell'erario, con ciò mettendosi nella condizione di dover sopportare una significativa anticipazione di cassa a fronte di un credito, quello di rivalsa, il cui soddisfacimento è incerto⁴²².

Il privilegio che il legislatore tributario ha riconosciuto ai crediti di rivalsa⁴²³ non è stato, sotto quest'aspetto, una garanzia sufficiente della possibilità di vedere comunque soddisfatto il proprio credito di rivalsa, anche nel caso di crisi d'insolvenza del debitore, così da non tramutare l'anticipazione all'erario in un costo indebito per l'operatore economico. Certo, il riconoscimento del privilegio poteva servire a presidiare maggiormente gli interessi del creditore in relazione ad una somma per lui indisponibile, ed era perfettamente coerente col sistema originario dell'imposta, per cui costituiva il presidio messo a disposizione del creditore per garantire il soddisfacimento del suo credito nelle ipotesi d'insolvenza del debitore. Adesso la funzione è integrata, per cui il riconoscimento del privilegio si completa, o si dovrebbe completare con la tutela del credito rappresentata dall'esperibilità della procedura di variazione.

Il vincolo originario alla garanzia di certezza non è comunque venuto meno, nonostante la diversa opzione legislativa, prima del 1997, poi della doppia modifica

⁴²¹ Si veda, con estrema chiarezza e anticipazione nell'analisi del problema, la contrapposizione di BOSELLO E GALLO sul punto, in cui i due Autori rimettevano in dubbio la legittimità sistematica di una previsione che attribuisse il costo dell'insolvenza al soggetto passivo, come ritenuto corretto e coerente dal Bosello, o all'Erario, come assumeva sarebbe stato preferibile il Gallo.

⁴²² Il tema non è qui di interesse e non può essere sufficientemente approfondito in questa sede, tuttavia è significativo come emerga dalla giurisprudenza e dalla letteratura una moltiplicazione delle vicende penali connesse all'omesso versamento iva per ragioni di mancanza di liquidità determinata anche dallo scollamento tra il momento dell'esigibilità e quello dell'effettivo pagamento.

⁴²³ Sul tema del privilegio speciale per i crediti da rivalsa si veda

del 2014 e 2015, con la riformulazione contenuta nella legge di stabilità. Anzi, l'esigenza che ha continuato a muovere il legislatore è stata proprio quella di garantire e garantirsi una ragionevole certezza, o meglio, un certo grado di attendibilità in ordine all'effettiva e definitiva insolvenza del debitore⁴²⁴.

Come si è detto al mancato pagamento non può farsi corrispondere una modifica dei rapporti creditori tra le parti, altrimenti la qualificazione della fattispecie dovrebbe comunque essere disattesa, per garantire l'aderenza al modello europeo, e riclassificata come modifica dell'imponibile. Né esiste un parametro di riferimento interpretativo in seno all'esperienza europea, giacché la presenza della misura derogatoria e quindi la possibilità di non recepire, in piena legittimità, le disposizioni dell'art. 90 quando si parli di variazioni da mancato pagamento, si traduce sul piano interpretativo nel riconoscimento della piena libertà agli stati in ordine all'implementazione della disposizione e ai modi in cui questa venga realizzata.

Il solo limite che la Corte di Giustizia pone, nella sua evoluzione interpretativa, è quello per cui, nel momento in cui lo Stato abbia scelto di non implementare la parte sul mancato pagamento allora quello stesso Stato dovrà riconoscere ai soggetti passivi la possibilità di poter effettuare l'operazione tutte le volte in cui vi sia una modifica sostanziale dei rapporti creditori. Nell'interpretazione europea, infatti, una volta che si introduca anche la variazione da mancato pagamento questa funge come una sorta di norma di chiusura, applicabile in tutti i casi in cui vi sia o vi possa essere un dubbio in ordine alla qualificabilità della fattispecie come di cessazione degli effetti giuridici prodotti dall'operazione.

Il mancato pagamento diviene così, nell'interpretazione europea, una sorta di fattispecie onnicomprensiva e comunque applicabile, che consente un'espansione indeterminata dell'operatività della disciplina delle variazioni. Il ragionamento alla base di questo approccio dovrebbe essere il seguente: ogniqualvolta il cessionario o committente rilevi un ritardo nell'esecuzione della controprestazione, in assenza di una espressa manifestazione della volontà di recedere dal contratto, considerare il pagamento come omesso o mancato e, quindi, operare la variazione in diminuzione.

⁴²⁴ Sul punto è interessante leggere la ricostruzione di ZIZZO, *Inadempimento*, cit., che ben evidenzia la (icasticamente circolare) vicenda del mancato pagamento avesse preso le mosse proprio da una formulazione normativa che riconduceva alla fattispecie l'ipotesi di *avvio delle procedure concorsuali*, poi espunto proprio per quella ricerca di certezza più volte ricordata.

Questa interpretazione, però, sconta due limiti di compatibilità con il nostro ordinamento e con la formulazione che si è scelto di dare anche al problema del mancato pagamento ed entrambi hanno una loro importanza sistematica.

È questa una delle ipotesi in cui il punto di vista dell'interprete europeo è fortemente viziato dalla mancanza di un sistema di riferimento per quel che concerne in generale la disciplina delle obbligazioni. È evidente che immaginare il mancato pagamento come categoria generale e residuale, a cui ricondurre ogni vicenda in cui il pagamento avvenga oltre il termine previsto e in assenza di ogni ricostruzione specifica in ordine alla possibilità di sussumere il ritardo nel pagamento in una causa giuridicamente apprezzabile di risoluzione del contratto, corrisponde ad una visione tipicamente europea.

L'ordinamento europeo, infatti, non si preoccupa di garantire che alla modifica dell'imponibile corrisponda un'evento rilevante nel sistema giuridico nel suo complesso. In altri termini il mancato pagamento può rappresentare una categoria generale e residuale poiché risponde ad una definizione generica e acausale del disallineamento tra corrispettivo effettivamente percepito ed imponibile. Al contempo, la mancanza di una giustificazione apprezzabile sul piano della teoria generale del diritto non viene sofferta dall'ordinamento europeo, a cui manca un modello civilistico univoco che, come è per i singoli Stati membri, si offra quale limite fisiologico e riferimento necessario.

Inoltre, il legislatore italiano, quando ha deciso di introdurre il mancato pagamento tra le ipotesi descritte all'art. 26 lo ha fatto cercando comunque di evitare l'arbitrio in capo al soggetto passivo. Per questo, ben lungi dall'introdurre una formula aperta e suscettibile delle più diverse interpretazioni, ha voluto indicare in modo molto chiaro quali fossero le condizioni giuridiche il cui verificarsi poteva essere considerato sinonimo di un effettivo mancato pagamento. Non ogni ritardo o dilazione, seppure ingiustificati, rappresentano per il sistema italiano un mancato pagamento rilevante ai fini dell'iva, bensì solo quelli che corrispondono (ma forse sarebbe meglio dire corrispondevano) ad un tentativo infruttuoso di soddisfacimento del credito.

Per questa stessa ragione il mancato pagamento per com'è inteso nel nostro ordinamento non può in alcun modo costituire una clausola generale e residuale, e meno che mai fungere da copertura per tutte le ipotesi di variazione non altrimenti

qualificabili. Al contrario, paradossalmente, la posizione del legislatore in ordine alle fattispecie in cui possa essere operata la variazione in diminuzione a seguito del mancato pagamento è la più rigida. In altri termini, mentre nelle ipotesi di variazioni da risoluzione del contratto (o altra causa di scioglimento) o da riduzione del corrispettivo la formula è abbastanza aperta, così da offrirsi ad un'interpretazione che possa potenzialmente ampliare il novero delle fattispecie rilevanti, così non è nel caso delle modifiche da mancato pagamento.

Ovviamente non si tratta di un'interpretazione che abbia ad oggetto le singole ipotesi a fronte delle quali un adempimento si possa verificare, piuttosto le condizioni alle quali un'obbligazione si possa considerare non adempiuta. Il legislatore, insomma, tende a voler individuare con una precisione che non può essere suscettibile di interpretazione ampliativa il momento in cui è ragionevole ritenere che, allo stato, non vi sarà più alcun genere di soddisfazione della pretesa creditoria, sia per il corrispettivo sia per la rivalsa.

Nelle vicende collegate al mancato pagamento diviene così centrale l'individuazione del momento giuridico-cronologico in cui il credito si possa considerare non più esigibile, o meglio privo di ogni ragionevole speranza di soddisfazione. Ugualmente, non si potrà configurare una fattispecie di mancato pagamento in cui l'insolvenza non si possa cristallizzare in una delle ipotesi previste dal legislatore.

È proprio questo uno dei profili su cui ha maggiormente inciso l'intervento riformatore della legge di stabilità per il 2016, con cui è stato integralmente riscritto l'intero testo dell'art. 26 del dpr iva. Per quel che concerne le ipotesi di modifiche che derivano dallo scioglimento del vincolo tra le parti nulla è cambiato, si è anzi tralattivamente mantenuta la formulazione che è in vigore fin dalla prima introduzione della norma nel 1972. Al contrario, la disciplina del mancato pagamento è stata significativamente modificata, non tanto nelle ipotesi considerate indicative di un inadempimento irreversibile, quanto piuttosto proprio con riferimento al momento a partire dal quale tale inadempimento si considera realizzato.

Al momento, quindi, coesistono due regimi, per il passato e per il futuro, per i soggetti passivi e per gli agenti accertatori, che corrispondono a due visioni differenti della disciplina applicabile al mancato pagamento e da cui è possibile comprendere come, in un settore come questo, che necessariamente coinvolge il tema della crisi

dell'impresa, le scelte legislative si mostrino influenzate dai perduranti effetti della crisi economica.

Come si è detto il legislatore tributario ha manifestato l'esigenza di condizionare la possibilità di effettuare le variazioni in diminuzione da mancato pagamento al soddisfacimento di alcune condizioni (più o meno) stringenti. In particolare, la formulazione della norma dal momento della sua introduzione fino al primo gennaio 2016 (al netto della modifica del 2015, di cui si è già detto) rappresenta un significativo mutamento di prospettiva, del legislatore italiano.

Nella precedente formulazione, infatti, non c'era distinzione tra le ipotesi di mancato pagamento riconducibili a persone fisiche o giuridiche, per entrambi si faceva riferimento all'infruttuoso esperimento delle procedure esecutive o concorsuali. Questa formulazione era coerente con l'esigenza di contemperare certezza del prelievo per l'erario e sostenibilità per il soggetto passivo, pur con le difficoltà che derivavano dall'obbligo di completare la procedura di esecuzione prima di avere diritto all'esercizio della variazione.

Il mancato pagamento, perciò, si configurava solo quando l'operatore economico avesse posto in essere alcune specifiche procedure, volte ad ottenere in via giudiziale il soddisfacimento di quello stesso credito per cui era stata emessa la fattura⁴²⁵. La formulazione originaria dell'art. 26 riconduceva il mancato pagamento alle categorie generali delle procedure concorsuali ed esecutive, richiedendo come requisito per entrambe che, al momento dell'effettuazione della procedura, queste fossero già state completate infruttuosamente.

Nel testo mancavano ulteriori informazioni, utili ad interpretare un'espressione, quella della conclusione infruttuosa, che da sola non è giuridicamente determinata⁴²⁶. In altri termini il problema che ha a lungo riguardato la corretta interpretazione della

⁴²⁵ Per l'individuazione del momento considerato rilevante di ciascuna procedura, esecutiva o concorsuale, si legga sempre la Circolare 77/E del 2000, che procede ad una dettagliata disamina di tutte le fattispecie.

⁴²⁶ Il dibattito sulla corretta interpretazione della nozione d'infruttuosità si è svolto soprattutto prima del consolidarsi dell'interpretazione della prassi. Sono critiche le posizioni di GAVELLI, *Alcune considerazioni sulle difficoltà interpretative delle recenti modifiche apportate all'art. 26 nuovo testo* ne «il fisco», 1997, 10977 e PICCAQUADIO, *Note di variazione IVA «a causa di procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose»* in «Giur. Comm.», 1998, I, 479. Al contrario si è già evidenziata la riflessione a favore di una coerenza sistematica di ZIZZO.

norma è quello che concerneva il momento in cui la procedura doveva considerarsi conclusa. Sull'infruttuosità i problemi sono minori, ovviamente, poiché è chiaro che il presupposto logico-sistematico della norma sia quello dell'inadempienza del credito per l'operazione imponibile. L'escussione, quindi, si considera infruttuosa tutte le volte in cui il cedente o cessionario non abbia ottenuto un pieno soddisfacimento del credito originario.

La supplenza a questa formulazione generica, che però doveva essere necessariamente coerente con l'esigenza di non ampliare ingiustificatamente le ipotesi in cui i contribuenti avrebbero potuto ricorrere alle variazioni da mancato pagamento, è venuta dall'intervento dell'Agenzia delle Entrate in via interpretativa. È vero che questo problema è risolto dalla novella legislativa del 2016 che, come si accennava, rivoluziona completamente l'interpretazione che l'ordinamento offre del mancato pagamento con riferimento alle variazioni iva. Ma, al contempo, l'esigenza di intervenire evidenzia anche quanto sia stata determinante, fino a quest'ultima modifica, la funzione integrativa svolta dall'amministrazione finanziaria.

In particolare il problema che si era posto era quello di comprendere quale dovesse essere il momento, nella procedura esecutiva o concorsuale, in cui fosse possibile considerare esaurita la speranza di soddisfazione, e di conseguenza in quale momento potesse essere operata la variazione. La giurisprudenza, quando si è trovata a pronunciarsi sul tema, ha riconosciuto la posizione dell'Agenzia delle Entrate, sia per quel che concerneva le procedure concorsuali sia con riferimento all'esecuzione individuale.

In tutte le ipotesi, e in perfetta coesione con l'esigenza nazionale di certezza, il momento rilevante era molto spostato in avanti, ed in particolare per il fallimento si faceva riferimento alla scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto o, in assenza, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento; per la liquidazione coatta amministrativa, al decorrere dei termini di cui all'art. 213 della legge fallimentare; per il concordato fallimentare al passaggio in giudicato della sentenza di omologazione del concordato stesso; per il concordato preventivo in relazione ai soli crediti chirografari all'omologazione della sentenza divenuta definitiva e al momento in cui il debitore concordatario adempie agli obblighi assunti.

Ad oggi, l'analisi relativa al momento in cui debba considerarsi infruttuosa la procedura di esecuzione tentata, ha però completamente mutato le sue caratteristiche, poiché la scelta del legislatore nel 2016 ha rivoluzionato l'approccio al tema delle variazioni in diminuzione da mancato pagamento, scegliendo di valorizzare il momento dell'avvio delle procedure esecutive stesse, non quello della loro infruttuosa conclusione⁴²⁷.

In realtà, ciò, è solo parzialmente vero. Quello che sarebbe più corretto affermare è che il legislatore nazionale, con la recentissima novella dell'art. 26 del dpr iva ha introdotto un'ulteriore distinzione, disciplinando diversamente procedure concorsuali e procedure esecutive individuali.

Per queste ultime non muta in alcun modo la rigidità del sistema originariamente ipotizzato, anzi, si provvede ad una cristallizzazione in via legislativa della nozione che deve potersi considerare rilevante come momento della infruttuosa conclusione della procedura esecutiva.

È questo il primo indizio di quale sia la struttura delle nuove scelte legislative. È pur vero, come si è sempre rilevato, che la struttura dell'art. 26 è caratterizzata da una certa complessità, derivante dall'esigenza di disciplinare unitariamente tante fattispecie tra loro potenzialmente molto eterogenee. Tuttavia, la maggior complicazione è stata introdotta proprio a partire dal momento in cui si è scelto di aprire alle modifiche da mancato pagamento, per cui è emersa la necessità di introdurre un'elencazione di tutte le possibili fattispecie rilevanti, il che ha aperto ad una forma di legislazione casistica e sicuramente più dispersiva.

Nonostante il diverso approccio, volto ad anticipare il momento dell'esercizio della variazione nel caso delle procedure concorsuali, la necessità di prevedere esplicitamente tutte le ipotesi in cui la modifica è possibile non è venuta meno. Al contrario, il legislatore ha scelto di dettagliare ulteriormente le ipotesi di applicabilità, con ciò introducendo anche una norma positiva che definisse le fattispecie citate.

L'esempio più evidente è proprio quello che fa riferimento alla modifica come conseguenza del mancato pagamento nel caso delle ipotesi di infruttuosa esecuzione

⁴²⁷ Sul punto, ad oggi, tra i pochi contributi GIULIANI – SPERA, *Più semplice il recupero dell'IVA con i nuovi termini e modalità di emissione delle note di variazione in "il fisco" n. 9 del 2016*

individuale. La fattispecie, infatti, disciplinata al comma 4 lettera b viene poi specificata al dodicesimo comma. Questo andamento altalenante caratterizza tutta la disciplina del mancato pagamento in questo articolo 26 novellato, per cui il legislatore si preoccupa prima di stabilire in quali ipotesi la norma si possa applicare, per poi tornare, qualche comma dopo, a spiegare quale sia la corretta interpretazione da dare all'ipotesi disciplinata in precedenza. Questa spola si ripete in ordine a tutte le fattispecie disciplinate al comma 4, con un effetto disorientante per l'interprete. Sicuramente, come si vedrà nel dettaglio, il legislatore decide di affermare il pieno potere del diritto positivo, che come spesso è accaduto nell'esperienza di attuazione della legge delega, si profonde in spiegazioni e definizioni direttamente nel testo della norma.

Al contempo, però, evidenzia in modo chiaro quale sia il limite dell'eccesso di dettaglio. Da un lato, infatti, è il problema della vincolatività di un'elencazione che serve per garantire certezza e che, in un tentativo di approccio sistematico, si offre essa stessa come parametro, soprattutto se si considera che rappresenta l'evoluzione di una norma nella cui precedente formulazione il livello di dettaglio era inferiore. Detto altrimenti, con questa novella il legislatore esprime l'esigenza di sistematizzare, che però vuol dire cristallizzare, le ipotesi in cui l'imposta sia diminuita a seguito del mancato pagamento. Tuttavia, una simile impostazione finisce per porre in contraddizione se stessa, obbligando a una formulazione normativa complessa, piena di articolati rimandi, con un più alto rischio di errori nell'interpretazione e nell'applicazione.

Al netto di queste riflessioni, comunque, rimane la bipartizione che caratterizza il quarto comma e che si riflette nella bipartizione definitoria dell'art. 90 dall'altro lato. Per quel che concerne le procedure di esecuzione individuali, si diceva, il legislatore⁴²⁸ fissa come momenti di rilevanza per l'infruttuosità, rispettivamente, il verbale redatto dall'ufficiale giudiziario in cui si attesti che presso il terzo non vi sono beni o crediti da pignorare; il verbale del pignoramento di beni mobili da cui risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio o la sua irreperibilità; da ultimo che l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta

⁴²⁸ Si veda ancora il contenuto dell'art. 26 ultimo comma.

per tre volte e dunque venga decisa l'interruzione della procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Sono queste le condizioni che devono essere rispettate perché si possa considerare definitivamente ineseguito il credito e dunque per poter avere diritto ad effettuare la variazione in diminuzione. Per quel che concerne questo profilo della disciplina vige un regime di sostanziale continuità con quanto previsto in precedenza, con la sola differenza del maggior dettaglio della norma positiva, di cui si è detto.

La novella del 2016, invece, modifica radicalmente il criterio per l'individuazione del momento utile ai fini dell'applicazione dell'imposta per qual che concerne le procedure concorsuali. La scelta, infatti, è stata di espungere ogni riferimento alla conclusione infruttuosa per prediligere invece il criterio dell'assoggettamento ad una procedura concorsuale. In particolare, ci informa il comma undicesimo, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento, o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Sono, questi, tutti momenti che precedono il momento dell'effettivo soddisfacimento dei crediti per cui il creditore si sia iscritto alla massa, anzi che corrispondono alla cristallizzazione astratta del riparto dei debiti su cui si sia pronunciata l'autorità giudiziale. La differenza rispetto alla precedente impostazione è evidente, oltre che particolarmente rilevante sul piano sistematico. Ciò che accade è che, a partire dal 1 gennaio 2017⁴²⁹ la procedura per poter effettuare la modifica diminutiva del credito iva potrà essere effettuata a partire dal momento in cui si considera avviata la procedura esecutiva.

La novella legislativa si presta ad un'analisi che è, al contempo, sistematica e applicativa, con esiti paradossalmente opposti. La contraddizione viene dal fatto che

⁴²⁹ Questa disposizione nasce travagliata: la nuova formulazione dell'art. 26 è stata introdotta col comma 126 (sic.) della legge di stabilità per il 2016, con entrata in vigore prevista a partire dal 1 gennaio 2016. Tuttavia, poiché si è rilevato che la disposizione contenuta al nuovo comma 12 ben lungi dall'esplicitare una funzione meramente interpretativa, come si diceva apporta una modifica sostanziale. Per questa ragione il legislatore, al comma 127 dell'art. 1 della stessa legge di stabilità per il 2016, ha ritenuto di dover posticipare il momento dell'entrata in vigore di quest'ultimo comma dodicesimo al primo gennaio 2017. Viva la cabala!

il modello applicativo della procedura delle variazioni è sempre quello, dunque sempre ispirato alla regola della certezza e la certezza, viene nel suo complesso declinata nei termini della definitività, che sono quanto di più vicino alla certezza giuridica ed irrevocabile che veniva invece apprezzata nelle ipotesi di modifiche relative all'operazione o al corrispettivo e ciò può creare problemi sul piano applicativo. Al contempo, però, l'esigenza sistematica che giustifica l'introduzione di questa nuova norma è quella di garantire maggiore flessibilità nell'individuazione del mancato pagamento, secondo quella che viene individuata come una maggior coerenza con il regime europeo.

In realtà, come si sa, non è esattamente questa l'esigenza che vanta il legislatore eurounitario, il quale si limita ad insistere sull'obbligatorietà di riconoscere il diritto di effettuare la variazione quando questa corrisponda ad una mutazione definitiva della posizione creditoria per il corrispettivo. Nulla invece viene detto sull'opportunità di subordinare o meno a requisiti specifici la possibilità di effettuare la procedura di variazione per il mancato pagamento. Affermare che l'esigenza che muove la riforma sia quella di una piena coerenza col modello europeo vorrebbe dire ammettere implicitamente la legittimità di una ricostruzione come quella che individua nel mancato pagamento una clausola generale e residuale.

Tuttavia questa interpretazione, per quanto suggestiva e suggerita dalla lettura della giurisprudenza europea, non è né univoca né mai espressamente riportata, poiché la Corte individua sempre come limite invalicabile in ordine alla immediata applicabilità la sola mutazione giuridica delle posizioni rispettive di debitore e creditore.

Il problema è facilmente intuibile, poiché è sempre possibile che, rispetto al piano di riparto approvato dal giudice al momento dell'apertura della procedura concorsuale vi siano delle difformità nel momento dell'effettivo esperimento della procedura. Il che può giustificatamente tradursi in una maggiore soddisfazione, come anche, però in una parziale impossibilità di soddisfare il credito anche rispetto a quanto previsto in sede di iscrizione alla massa dei creditori.

Per quel che concerne l'ipotesi di un successivo ritorno in bonis, o per meglio dire nell'ipotesi in cui sia possibile per il creditore ottenere la soddisfazione di una somma superiore a quella originariamente prevista, al comma boh si prevede espressamente

che sorga in capo al creditore l'obbligo corrispettivo di registrare una variazione in aumento pari alla maggior somma liquidatagli. Anche questa precisazione, come poi altre all'interno dell'art. 26 novellato, pur non sbagliata è superflua. Il riferimento è al primo periodo della disposizione contenuta al comma 5 a mente del quale, nel caso in cui, successivamente agli eventi del comma 4 (mancato pagamento) il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione del comma 1. Comma 1 il quale, è bene ricordarlo, disciplina le variazioni in aumento esattamente come erano sempre state disciplinate, riportando cioè l'obbligo di emissione della fattura e registrazione ex art. 23 e 24 tutte le volte in cui, successivamente al momento di emissione, l'ammontare dell'operazione imponibile aumenti per qualsiasi motivo.

Per qualsiasi motivo. E come si è già detto questa disposizione, proprio perché posta a presidio del credito erariale deve essere suscettibile di un'interpretazione quanto più ampia possibile. Talmente ampia da ricomprendere anche l'ipotesi del ritorno in bonis del creditore giudicato inadempiente, con la conseguente esecuzione ultra tardiva del credito da corrispettivo e rivalsa, senza possibilità di remissione per il creditore originario. La variazione in aumento è dovuta in questa ipotesi perché è dovuta in tutte le ipotesi per cui vi sia un aumento dell'imponibile o dell'imposta. La ripetizione non fa altro che creare confusione, dove sarebbe stata sufficiente un'interpretazione sistematica che, peraltro, era già presente e consolidata nella prassi e nella giurisprudenza anteriore.

Infatti il problema, pur assoggettato ad una disciplina positiva solo in quest'ultima versione della norma avrebbe astrattamente potuto sempre esistere. Se, certo, è più probabile che vi siano dei cambiamenti rispetto al piano di riparto durante la procedura di fallimento, tuttavia non è impossibile, almeno sulla carta, che ali modifiche intervengano anche dopo la conclusione della procedura medesima. Certo, è improbabile l'ipotesi di un ritorno *in bonis* del fallito, ma non per questo del tutto impossibile, e ciò vale a maggior ragione per quel che concerne le procedure esecutive individuali, per cui era ed è sempre possibile prevedere l'obbligo di effettuare una variazione in aumento dopo quella in diminuzione.

Allo stesso modo, sempre nello stesso comma 5, si prevede che l'effetto di questa variazione in aumento di secondo livello possa essere il riconoscimento al cessionario o committente del diritto di effettuare la corrispettiva variazione in diminuzione. Di

nuovo il problema non esiste, o non avrebbe dovuto esistere, perché impedire al cessionario o committente che sia chiamato a versare al cedente o prestatore una maggior somma a titolo di rivalsa di esercitare il suo diritto a detrazione rappresenterebbe una ingiustificata e ingiustificabile lesione del principio di neutralità.

oltretutto, la scelta di tradurre in termini di norma positiva quelle che avrebbero dovuto essere le normali conseguenze di un'applicazione sistematica della norma determinano degli artifici linguistici che obbligano l'interprete a complesse interpolazioni il cui esito potrebbe sempre essere dubbio. Prima di affermare che il creditore soddisfatto oltre il termine di effettuazione della variazione ha l'obbligo di provvedere all'ulteriore rettifica in aumento il legislatore, dubitando di se stesso, al comma precedente afferma che il cessionario o committente rimasto inadempiente abbia l'obbligo di effettuare una variazione in aumento pari alla somma portata in detrazione dal cedente o prestatore, ed incidentalmente pari anche alla somma che egli non deve più a quest'ultimo a titolo di rivalsa. Sulla superfluità della previsione nulla da dire, se non che un così attento puntiglio legislativo in relazione alla disciplina del mancato pagamento spinge ad interrogarsi sull'utilità superstite del lemma "tutte le volte" contenuto al primo comma.

Ciò che è interessante notare, piuttosto, è come il legislatore si preoccupi di chiarire che l'obbligo di variazione in aumento non si applica quando il mancato pagamento dipenda dall'avvio di una procedura concorsuale. In altri termini si esclude l'obbligo per il debitore assoggettato a procedure concorsuali di effettuare la variazione in aumento pari alla somma che non deve più versare al cessionario o committente a titolo di rivalsa. E così, però, si realizza un salto d'imposta, esattamente pari all'esercizio della doppia detrazione del creditore e del debitore.

Nel nuovo modello, quindi, la modifica dell'imponibile avviene al momento del primo riparto dei crediti. Nel suo puntiglio, però, ancora una volta il legislatore nulla dice in ordine alla sorte del privilegio riconosciuto al credito da rivalsa. Questo aspetto, lungi dall'interessare esclusivamente sotto il profilo della corretta registrazione, tanto sul piano contabile quanto sul piano delle formalità iva, coinvolge proprio il rapporto essenziale che coinvolge la triade operazione, imponibile e imposta.

Il privilegio, infatti, consente al creditore insoddisfatto di non dover comunque subire il peso economico dell'imposta, pur senza gravare a sua volta sull'erario. La soddisfazione integrale e preordinata della distinta obbligazione di rivalsa evita che l'erario debba restituire (o riconoscere un credito) al soggetto passivo, anche qualora la somma che è stata assunta a parametro per la determinazione dell'imponibile non venga da quest'ultimo percepita. Ora, il riconoscimento del privilegio crea un potenziale squilibrio, tra la somma che può essere soddisfatta a titolo di rivalsa e quella, diversa soddisfacibile per il credito originario⁴³⁰.

Solo il nostro ordinamento distingue l'obbligazione di rivalsa e l'obbligazione da corrispettivo, rendendo quindi possibile una separata escussione di entrambe. Al contrario, quando la rivalsa si presenti solo come un componente del prezzo, distintamente indicato in fattura ma non separatamente esigibile, nell'ipotesi di un mancato pagamento parziale la riduzione del corrispettivo dovrebbe comportare una proporzionata riduzione dell'imposta. E questo non è mai controverso, nemmeno nel nostro ordinamento, quando l'escussione (o la mancata escussione per ragioni diverse dal mero inadempimento) delle due somme sia contestuale. Quando, com'è nel caso del previo soddisfacimento del credito privilegiato, l'escussione della rivalsa preceda quella del credito da corrispettivo e potenzialmente comporti una sproporzione tra la somma riscossa a titolo di rivalsa e quella riscossa a titolo di corrispettivo si pone il problema della legittimità di tale sproporzione.

Detto altrimenti, è vero che il credito di rivalsa dà diritto ad una preventiva escussione per l'intero, proprio per evitare che l'inadempimento trasformi l'iva in un costo ingiustificato per il contribuente. Tuttavia l'entità del credito assistito da privilegio è determinata in riferimento al corrispettivo pattuito dalle parti per l'operazione. Di conseguenza, qualora questo credito dovesse rimanere in tutto o in parte insoddisfatto dopo che il credito di rivalsa è invece stato integralmente escusso

⁴³⁰ Può essere di un qualche aiuto un esempio numerico, molto banalizzato. Ipotizzando un credito da corrispettivo di mille e un credito da rivalsa di 200 si immagina che in sede fallimentare il venga integralmente soddisfatto il credito di rivalsa, quindi 200, mentre solo la metà del credito originario trovi soddisfazione, quindi 500. Ora, vi sarà un guadagno complessivo di 700, di cui 200 come rivalsa e 500 come corrispettivo. Quello che ci si domanda è se, in coerenza con le disposizioni europee e in particolare con la giurisprudenza sul punto sia corretto considerare queste proporzioni o non sia forse necessario riconsiderare il rapporto sulla base del credito integralmente soddisfatto, cioè 700, per cui 560 a titolo di corrispettivo e 140 a titolo di rivalsa, nell'esempio.

in ragione del privilegio si verrebbe a creare un contrasto in ordine alla corretta applicazione della norma.

Infatti, se si considera che la determinazione dell'imponibile si fonda sempre, come più volte ripetuto, sul corrispettivo un'interpretazione sistematica che consenta di ottenere un soddisfacimento preventivo del credito goduto in ragione dell'obbligo di effettuare la rivalsa, anche a fronte di un sostanziale mancato pagamento del credito per il corrispettivo parrebbe ledere sia il principio di neutralità sia il principio di proporzionalità per come declinato in relazione alla disciplina delle variazioni.

5.3. L'efficacia diretta dell'art. 90 nella ricerca di una naturale coerenza con l'assetto sistematico

La prospettiva di riforma della legge fallimentare, insieme alle riflessioni della Corte di Cassazione⁴³¹ che sempre più si preoccupa di addivenire ad un'interpretazione della norma nazionale coerente con il principio di neutralità a cui è informato l'intero sistema dell'imposta, conducono ad una riflessione in ordine all'integrazione tra i due sistemi e alla possibile evoluzione di questo rapporto.

Sono sempre di più le ipotesi in cui la struttura casistica che è andato assumendo l'art. 26 a seguito delle diverse modifiche succedutesi, soprattutto a partire dal 1997 con l'introduzione delle variazioni da mancato pagamenti, determina, per converso, il pericolo di una incompletezza normativa. Difficoltà difficile da superare vista la volontà del legislatore di mantenere rigidamente tripartito il sistema secondo lo schema di variazioni da patologie dell'atto o del rapporto (sempre esperibili), variazioni dipendenti dall'accordo delle parti (esperibili entro il limite dell'anno) e variazioni da mancato pagamento (esperibili solo nei casi tassativamente previsti

⁴³¹ Il riferimento è, tra gli altri, alla pronuncia n. 11396 del 3 giugno 2015 in cui la Corte afferma che *dal tenore della norma si evince che le ragioni per cui si determina il venir meno di un'operazione possono essere molteplici (tanto che l'elenco appare solo indicativo) e ciò che assume rilievo non è tanto la modalità con cui si manifesta la causa di variazione dell'imponibile iva, quanto piuttosto che della variazione e della causa si effettui la registrazione*. Ben diversa era la posizione della stessa Corte di Cassazione quando nel 1993 (pronuncia n. 4767) sosteneva che l'art. 26 prevedesse *specifici eventi quali cause della "variazione" e prescrivesse altrettanto specifici adempimenti (nonché un limite temporale nell'ipotesi di "sopravvenuto accordo tra le parti"), i quali costituiscono presupposti indefettibili per l'applicazione delle disposizioni derogative alla regola generale della immutabilità delle registrazioni obbligatorie eseguite in conformità alla legge e delle conseguenti posizioni giuridiche dei contribuenti nei confronti del Fisco*.

dalla legge). Tuttavia la nozione di mancato pagamento viene qualificata dall'ordinamento europeo in termini piuttosto restrittivi, in coerenza col fatto che si tratta di una deroga ad un sistema teso a preservare la neutralità dell'intero sistema impositivo. Per questa ragione non è giustificata una qualsiasi scelta del legislatore italiano che sia tesa a limitare l'esercizio della procedura di variazione pur a fronte di una modifica definitiva dei rapporti creditori tra le parti.

Il problema è, ancora una volta, l'esigenza di mettere a sistema le istanze proprie dei due ordinamenti a cui appartiene l'imposta sul valore aggiunto. Perché è vero che l'iva è un'imposta naturalmente europea, ma è ancor più vero che l'iva è stata per molti anni soprattutto un'imposta nazionale, che pur funzionale alla piena realizzazione del mercato europeo assolveva e assolve anche una fondamentale funzione di gettito per i singoli Stati membri.

Anche perché, vista la prospettiva che va sempre più affermandosi nell'interpretazione del diritto vivente dell'art. 90, la mancanza di una previsione nazionale di dettaglio non può produrre l'effetto d'impedire la variazione quando a cagione della richiesta ci sia un evento che abbia modificato in modo definitivo i rapporti creditori tra le parti. Ciò si traduce nell'obbligo, per l'ordinamento interno e dunque per i giudici chiamati all'interpretazione, di riconoscere a tutti i soggetti passivi che debbano rinunciare a tutto o a parte del loro credito la possibilità di recuperare l'iva indebitamente versata.

Cosa diversa è, però, affermare il diritto per questi soggetti ad ottenere il reintegro delle somme indebitamente versate e quello di affermare che, automaticamente, il procedimento di effettuazione delle variazioni per come lo si è descritto sia l'unico strumento possibile per addivenire al risultato. Il nostro ordinamento già riconosce la possibilità per i soggetti passivi dell'iva di effettuare la procedura di rimborso nelle ipotesi in cui, per ragioni diverse, l'esercizio del diritto di detrazione sia divenuto impossibile. Si tratta di casi in cui il meccanismo di quantificazione e liquidazione dell'imposta in compensazione mostra i suoi limiti, per ragioni oggettive o soggettive, come per la mera negligenza del soggetto che non abbia provveduto alla tempestiva registrazione del suo credito. Lo stesso procedimento è considerato applicabile in giurisprudenza anche alle fattispecie in cui l'esercizio della variazione non avvenga o non possa avvenire nei modi previsti dall'art. 26. Anzi, l'evoluzione della

giurisprudenza sul punto mostra d'interpretare questa necessità come presidio della compatibilità dell'ordinamento interno con quello europeo.

La possibilità riconosciuta dall'ordinamento di supplire, tramite il rimborso, al mancato esercizio del proprio diritto di detrazione attraverso lo strumento fisiologico della compensazione si amplia quindi anche all'esercizio di quel maggior credito che sorge dall'avverarsi di un'ipotesi di riduzione dell'imponibile o dell'imposta. Qualora questa modifica dipenda da eventi o cause giuridiche differenti rispetto a quelle previste dal diritto positivo, l'obiettivo che deve essere garantito è che il soggetto passivo possa recuperare la maggior somma già versata prima dell'avverarsi dell'evento modificativo o estintivo del rapporto. Perciò la compensazione non rappresenta l'unico metodo con cui l'ordinamento può consentire il raggiungimento del risultato ripristinatorio del corretto rapporto tra imponibile, imposta dovuta per l'operazione e imposta liquidata per il periodo, ma solo quello fisiologico.

Il rimborso appare quindi come uno strumento suppletivo che, in assenza di una formulazione più ampia delle fattispecie in cui è previsto l'esercizio della procedura di variazione fondata sulla compensazione della minore imposta dovuta come maggior credito nel rapporto di compensazione, garantirebbe la coerenza dell'ordinamento con le disposizioni eurounitarie.

Accogliendo questa interpretazione, quindi, si possono individuare due procedimenti alternativi per l'esercizio della variazione dell'imponibile o dell'imposta, tra loro alternativi, l'uno ordinario – fondato sull'esercizio della compensazione – l'altro straordinario, appunto il rimborso. I due mezzi sono appunto alternativi, dunque l'uso dell'uno o dell'altro non è rimesso alla scelta del contribuente, ma alla possibilità o meno di utilizzare il metodo fisiologico della compensazione. Quando però la causa della modifica dell'imponibile corrisponda ad un evento diverso rispetto a quelli previsti dall'art. 26, o ancora si realizzi (si pensi soprattutto alla modifica consensuale del contenuto dell'accordo) in un momento successivo rispetto a quello entro il quale è consentita la correzione ordinaria tramite la compensazione dovrà allora essere riconosciuta al soggetto passivo la possibilità di richiedere il rimborso.

La previsione alternativa dei due sistemi, consente di superare i limiti posti dalla formulazione casistica dell'articolo 26 e al contempo di immaginare un adeguamento in via interpretativa della disciplina nazionale all'esigenza di interpretazione

estensiva manifestata dalla giurisprudenza europea. La già ricordata immediata applicabilità dell'art. 90 si tradurrebbe per l'ordinamento italiano nella possibilità, riconosciuta in via giudiziale, di esercitare il diritto al rimborso tutte le volte in cui dovrebbe essere esclusa la possibilità di effettuare la procedura di variazione ex art. 26.

Si delinea così un sistema integrato di attuazione dell'art. 90, in cui l'accesso alle procedure di rimborso viene a svolgere il ruolo di procedura residuale ed eccezionale, che può essere azionata quando non sia, o non sia più, possibile effettuare il procedimento ordinario.

È evidente che in questo caso la neutralità del sistema rischia di essere compromessa dalla mancanza di automatismo tra la regolazione del rapporto tra i soggetti. Nell'ipotesi del rimborso, infatti, all'azione per la restituzione della maggior imposta versata a seguito della registrazione di una somma non più dovuta, non corrisponde, com'è nelle variazioni ordinarie, un obbligo per il debitore di effettuare una procedura contraria di registrazione della variazione in aumento. Il rimborso quindi serve solo a ripristinare la neutralità dell'imposta in capo al soggetto passivo che abbia registrato a suo debito, dunque liquidato, una somma superiore rispetto a quella effettivamente dovuta, anche per cause sopravvenute. Non incide però sulla posizione del debitore dell'operazione, che avrà per converso già esercitato un diritto a detrazione non più dovuto⁴³².

Anche per questo, per assicurare che il sistema sia neutrale nel suo complesso e non si trasformi in un salto d'imposta determinato dalla doppia detrazione della stessa somma, senza che ad essa corrisponda mai la computazione del debito corrispondente, è necessario evidenziare che la natura del rimborso come soluzione alla modifica dell'imponibile o dell'imposta è eccezionale e residuale.

⁴³² La conformazione dell'art. 26 comma 1 in realtà, per quanto preveda un obbligo espresso di registrazione della corrispondente variazione in aumento dopo la ricezione di una nota di accredito da parte del cedente o prestatore, dispone altresì che la variazione in aumento debba essere effettuata tutte le volte in cui la modifica dell'imponibile o dell'imposta dovuta vengano ad aumentare. Ciò significa che, se l'operazione non è più produttiva di effetti il diritto a detrazione viene meno, perché viene meno l'obbligo di versare al cedente o prestatore la somma dovuta a titolo di rivalsa, quindi l'obbligo di effettuare la variazione in aumento dovrebbe prescindere dall'effettuazione della corrispondente variazione in diminuzione.

Tuttavia, grazie all'elaborazione di un sistema così articolato è possibile superare i limiti che potrebbero derivare dalla necessità di dare seguito alla natura di norma immediatamente applicabile del 90, senza però incidere in modo eccessivo sulle esigenze di certezza che giustificano le scelte del legislatore italiano in ordine all'effettuazione delle variazioni. Oltretutto, il sistema del rimborso per come è attualmente disciplinato dispone che possa essere richiesto il rimborso solo dei crediti che sono stati fatti valere in dichiarazione nell'anno in cui si è verificato il presupposto di fatto che ha dato origine al diritto di rimborso. Dunque nell'ipotesi il vincolo rimarrebbe sempre l'esposizione in dichiarazione del credito e la conseguente indicazione dell'evento che ha dato origine al venir meno dell'operazione, o alla modifica del corrispettivo.

Dall'accesso alla procedura straordinaria di effettuazione della variazione rimane invece fisiologicamente esclusa ogni ipotesi di mancato pagamento. In tutti questi casi, infatti, l'art. 90 non deve essere considerato immediatamente applicabile e di conseguenza la possibilità per il soggetto passivo di effettuare la rettifica dell'imposta già versata soggiace ai tutti i limiti, di ogni tipo, stabiliti legittimamente dal legislatore nazionale.

In tal modo si garantisce anche la coerenza del modello di variazione col sistema impositivo fondato sul riconoscimento degli effetti giuridici. La misura straordinaria si pone così a salvaguardia dei principi che informano il sistema impositivo dell'iva, poiché garantendo la coerenza del prelievo con gli effetti giuridici dell'accordo ne presidiano altresì neutralità, proporzionalità, generalità – nei limiti sopra ricordati – ed effettività.

Conclusioni

Rilevanza europea delle vicende giuridiche dei rapporti *d'impresa* e coerenza della disciplina nazionale delle variazioni dell'iva

1. L'evoluzione dell'armonizzazione nell'iva e la progressiva affermazione di una disciplina europea delle vicende giuridiche dei rapporti tra operatori economici (o d'impresa)

L'ampia ricostruzione della vicenda legislativa, interpretativa e attuativa della disciplina delle vicende giuridiche dei rapporti lungo i cinquant'anni di applicazione dell'iva, ben evidenzia la relazione ineludibile che tale disciplina ha per l'assetto strutturale e per il profilo funzionale con quello che si è, nel tempo, affermato come un vero e proprio sistema europeo dell'imposta sul valore aggiunto. Nella fase della prima armonizzazione, con la prima e la seconda direttiva, è del tutto assente una previsione europea delle vicende giuridiche dei rapporti riconducibili ad operazioni imponibili. Con l'iva si voleva contribuire alla realizzazione di quella solo che, sul lungo periodo, sarebbe stata la piena integrazione del mercato europeo. Basta quindi, in questa prima fase, armonizzare un modello impositivo e non ancora un'imposta, come sarebbe accaduto anni dopo con la sesta direttiva, e per questo le prime direttive, nel qualificare le caratteristiche peculiari del modello, si limitano ad individuare le operazioni imponibili, i soggetti passivi dell'imposta e le relative modalità di applicazione. L'armonizzazione così essenzialmente definita lascia evidentemente impregiudicata la qualificazione per categorie giuridiche dei rapporti rilevanti ai fini dell'individuazione delle operazioni imponibili e funzionali anche per la quantificazione della base imponibile; non può quindi affrontare anche l'aspetto delle vicende giuridiche dei rapporti.

Naturale pertanto che questa prima armonizzazione lasci all'autonomia normativa nazionale la qualificazione delle fattispecie imponibili in termini coerenti con gli ordinamenti interni – non solo sotto il profilo tributario – e, per l'effetto, anche alla disciplina delle vicende giuridiche ad esse collegate. Si tratta di un'esigenza coerente con l'attuazione di un innovativo modello europeo: quello che, con originali caratteri, le prime direttive avevano definito. Si trattava pur sempre di neutralità e proporzionalità, già espressamente declinati nel testo delle direttive o di generalità ed

effettività del corrispettivo, che si sono affermati fin nelle più risalenti interpretazioni del modello impositivo europeo.

Lasciare però all'autonomia normativa nazionale la disciplina delle vicende giuridiche dei rapporti avrebbe potuto limitare la stessa efficacia dell'armonizzazione e della piena realizzazione degli obiettivi che l'avevano ispirata. Ciò sia per la disomogeneità delle fattispecie rilevanti nei diversi regimi iva nazionali, sia per il rischio che scelte normative con soluzioni nazionali si ponessero in contrasto con i caratteri fondamentali del nuovo modello impositivo. Tale ricerca della coerenza delle vicende dei rapporti con il modello d'imposizione avrebbe dovuto essere comunque indirizzata a quei rapporti tra operatori economici che restano fin dalla definizione del modello gli unici protagonisti dell'applicazione dell'attuazione della liquidazione dell'iva.

Quindi il destino fiscale delle vicende giuridiche dei rapporti avrebbe dovuto essere definito nell'ambito di applicazione dell'iva influenzando poi sulla legittimazione o sulla responsabilità. A seconda di conseguenze di maggiore o minore carico fiscale, gli operatori economici avrebbero poi potuto utilizzare gli stessi strumenti documentali e contabili o le stesse procedure di compensazione, liquidazione e rimborso che il modello impositivo prevede per l'applicazione dell'iva. Ciò avrebbe significato, quindi, che le vicende dei rapporti quando avessero coinvolto soggetti privati non sarebbero state fiscalmente irrilevanti ma solo sarebbero state risolte secondo i principi generali del modello impositivo, senza utilizzare poi metodi e procedure di applicazione dell'imposta che, riservati agli operatori economici, restano estranei al consumatore privato.

Solo la successiva, più incisiva, armonizzazione, avrebbe poi investito le vicende giuridiche dei rapporti, in particolare per quel che riguarda gli effetti sulla determinazione dell'imponibile, in coerenza con l'affermazione di quello che sarebbe diventato un modello comune d'imposta e non più solo di un modello impositivo.

L'armonizzazione infatti con la sesta direttiva non avrebbe inciso solo, come appare dall'intitolazione della sesta direttiva, su di una base imponibile comune, ma avrebbe più efficacemente e specificamente qualificato e identificato gli elementi costitutivi della nuova imposta, per renderli sempre più coerenti con i caratteri di neutralità,

proporzionalità, generalità ed effettività nel corrispettivo che qualificavano la nuova imposta.

Nella determinazione della base imponibile l'armonizzazione infatti regola per la prima volta i criteri di calcolo e di computo delle componenti di prezzo delle fattispecie imponibili e rilevanti per l'applicazione dell'iva, ma anche le ipotesi di riduzione sopravvenuta dell'imponibile. Con l'armonizzazione, anche le soluzioni: quelle offerte dalle variazioni, intese dapprima come corollario alla quantificazione della base imponibile, diventano poi diretta e coerente espressione della relazione, allora appena delineata, tra vicende giuridiche dei rapporti e loro qualificazione nei termini di operazioni imponibili. In tale più incisiva armonizzazione dell'imposta, diventata comune, delle modifiche dell'imponibile le vicende sopravvenute dei rapporti corrispondenti alle fattispecie imponibili, comunque ricondotte all'ambito – almeno semanticamente preminente – delle vicende giuridiche, seppure non univocamente determinate, vanno ad incidere sulla quantificazione dell'imposta, nella fase dinamica. Una soluzione armonizzata delle variazioni l'iva per la quantificazione dell'imponibile e dell'imposta che avrebbe contribuito a rendere più efficace l'attuazione del modello dell'imposta comune nel rapporto necessario tra qualificazione delle operazioni imponibili e quantificazione dell'imposta e dei caratteri essenziali che ne avevano costituito corollario fin dall'originaria armonizzazione

2. L'efficacia dell'armonizzazione delle vicende giuridiche dei rapporti da previsione a disciplina

Nella normativa armonizzata le vicende giuridiche del rapporto sono intese come fatti sopravvenuti e giuridicamente apprezzabili che, a vario titolo, incidano sulla debenza, nell'an e nel quantum, del corrispettivo così determinato e in quanto tale assunto a parametro per la quantificazione della base imponibile. Una soluzione coerente con l'armonizzazione della base imponibile comune che qualifica la sesta direttiva e che aveva investito quel corrispettivo, che le direttive avevano assunto a parametro di quantificazione della base imponibile e che per questa ragione trova la sua qualificazione quale nozione autonoma di diritto dell'Unione europea. I requisiti del corrispettivo europeo sono dunque, l'onerosità intesa come possibilità di determinare

economicamente il valore di entrambe le prestazioni anche quando non espresse in denaro, la presenza di un nesso diretto tra il pagamento e la prestazione resa dal creditore e, soprattutto, la sua riconducibilità ad una regolamentazione giuridica dei rapporti tra le parti.

Quindi possono essere prese in considerazione ai fini della quantificazione dell'imponibile solo quelle somme che rappresentano l'effetto prodotto dal venire in essere di un rapporto giuridicamente apprezzabile, tipicamente disciplinato dall'applicazione di norme di diritto interno, pur interpretate nel rispetto dei canoni ermeneutici del diritto europeo.

Tale coerente armonizzazione delle vicende giuridiche vede poi nelle variazioni la soluzione per efficace per adeguare i mutamenti intervenuti dell'imponibile al regime impositivo dell'imposta applicata prima e da liquidare poi. Così con le variazioni il modello impositivo comunitario può garantire le conseguenze che derivano dalla qualificazione della nozione di corrispettivo come nozione autonoma. Solo grazie alle variazioni il venir meno del vincolo giuridico o la modifica, totale o parziale degli effetti prodotti, può essere apprezzata ai fini dell'applicazione dell'imposta. Questa si applica ad ogni operazione in conseguenza dell'avverarsi del fatto esigibile e per ognuna di queste, qualificata nel rispetto dei caratteri comuni e giuridicamente definiti, intercorsa tra due soggetti che svolgano un'attività economica, si calcherà un'imposta proporzionale al corrispettivo effettivamente pattuito.

La variazione quindi, nella visione armonizzata, è giustificata e coerente con la pattuizione, con quell'obbligo giuridico reciproco, con l'esistenza di un rapporto creditorio sinallagmatico derivante dall'accordo che qualificano in termini giuridici un'operazione imponibile. Quando quest'obbligo giuridico reciproco venga meno per cause sopravvenute e dunque il contenuto del rapporto creditorio muti, sarà necessario, in chiave sistematica, garantire il giusto rilievo fiscale alla vicenda giuridica sopravvenuta. Tale quindi l'efficacia delle variazioni, intese come regime nazionale che, incidendo sull'imponibile o sull'imposta, sulla compensazione o sui rapporti bilaterali con l'amministrazione rendano possibile, da ultimo, l'adeguamento dell'imposta alle vicende sopravvenute. Le variazioni così intese sono efficaci anche per la fase dinamica dell'imposta, quella che garantisce più e meglio la neutralità

interna del sistema, intesa come neutralità per gli operatori economici, e con essa anche la corretta incisione, sempre proporzionale, del peso dell'imposta su ciascun passaggio della catena produttiva e distributiva, fino all'immissione in consumo. Le variazioni dunque presidiano anche il modello di liquidazione, poiché ne garantiscono l'efficienza a fronte delle sopravvenute vicende dell'operazione sotto il profilo sia della attuazione traslazione dell'imposta verso il momento del consumo, sia della neutralità in capo al soggetto, che si traduce anche in una corretta quantificazione dell'obbligo contributivo.

È in questa fase che si manifesta con maggior evidenza come tutto il sistema dell'iva sia garantito dalla corretta rappresentazione non solo del rapporto tra l'imposta e il corrispettivo, bensì anche tra l'esercizio della rivalsa e l'esercizio del diritto di detrazione. Solo quando questi ultimi si corrispondano, in relazione all'operazione, ed entrambi siano correttamente rapportati al corrispettivo, debitamente considerato, si potrà avere l'applicazione di un'imposta neutrale, che consenta l'esatta traslazione in avanti dell'imposta secondo la ripetizione di uno schema sempre identico e sempre interconnesso.

L'effetto della variazione è quindi quello di ristorare la condizione pregressa, agire cioè sul piano fiscale di modo da cancellare gli effetti, tradotti in un debito d'imposta in capo al soggetto passivo creditore per l'operazione e la rivalsa, già prodotti si quali effetti dell'operazione. *Tamquam non esset*, insomma, con la conseguente possibilità di ricostruire i passaggi impositivi all'interno della catena commerciale senza dover prendere in considerazione somme che non corrispondono (più) ad alcuna operazione effettivamente realizzata né, di converso, ad alcun corrispettivo effettivamente pagato.

La piena affermazione delle variazioni nell'imposta unica armonizzata conferma l'efficacia del regime applicabile alle vicende giuridiche ai soli operatori economici gli unici in grado di gestire gli effetti in aumento o in diminuzione con le garanzie che la documentazione per l'applicazione e la detrazione dell'iva può permettere. Così le variazioni così evidentemente collegate alle modalità di applicazione dell'imposta confermano dal punto di vista applicativo la coerenza dell'esclusione del regime armonizzato delle vicende giuridiche dei rapporti dei consumatori finali

3. Le variazioni come soluzione alternativa e facoltativa per adeguare il regime dell'imposta alle vicende giuridiche

Il venir meno, in tutto o in parte dell'operazione determina il venir meno degli effetti fiscali della stessa e legittimano quindi la variazione. Questa non spiega però i suoi effetti solo in relazione ai rapporti reciproci delle parti, bensì, quasi come effetto indiretto – seppur necessario – incide anche sulla quantificazione del debito del soggetto passivo nei confronti dell'erario. In ragione di ciò, nella prospettiva del giudice comunitario, la regolarizzazione del rapporto potrebbe attuarsi distintamente in relazione ai diversi profili, con la richiesta di rimborso nei confronti dell'amministrazione e con la ripetizione dell'indebitato all'interno del rapporto di natura privatistica che lega le parti. Effettuare la variazione attraverso la rettifica delle scritture contabili, invece, produce l'effetto di regolarizzare il rapporto tra le parti e con l'erario attraverso lo stesso strumento giuridico utilizzato per registrare l'operazione nel momento del suo venire in essere.

Così la variazione garantisce anche la neutralità in capo al soggetto passivo che, eliminando il debito già sorto nei confronti dell'amministrazione per un'operazione non più realizzata o venuta meno espunge dal calcolo della somma da liquidare quella relativa all'operazione in parola o ne riceve un rimborso successivo. Detto altrimenti, non sarà più possibile per l'amministrazione far valere una pretesa impositiva nei confronti del soggetto coinvolto per l'operazione venuta meno e in relazione a cui sia stata correttamente registrata la variazione. Sotto questo aspetto, quindi, le variazioni valgono a preservare anche la neutralità interna del sistema impositivo, evitando che la vicenda sopravvenuta estintiva dell'operazione si traduca in un ingiustificato costo fiscale per il soggetto coinvolto in qualità di creditore.

Le variazioni concorrono a integrare il regime delle vicende giuridiche del rapporto nell'assetto di sistema dell'iva diventato autosufficiente

L'armonizzazione delle vicende giuridiche dei rapporti e delle soluzioni coerenti delle variazioni trova poi un proprio assetto sistematico con la direttiva rifusioni. Questa ribadendo il rapporto tra vicende dei rapporti e impositiva prevede esplicitamente una diretta incidenza sull'imposta. In questo modo si dà alla variazione un rilievo manifestamente e dichiaratamente sistematico: quello che si era fino ad allora desunto per coerenza con la dinamica di attuazione dell'iva e con l'effettivo rispetto

dei caratteri qualificanti l'ormai consolidato modello comune d'imposta. Con l'armonizzazione così sistematicamente definita quindi non solo si limita ulteriormente l'autonomia degli stati nel disciplinare le variazioni ma si riconosce che la disciplina europea delle variazioni comporta una qualificazione europea delle fattispecie e valorizza specificatamente la diretta incidenza sull'imposta. Di qui quindi ragione e fondamento per un'efficacia diretta coerente con l'evoluzione interpretativa dell'art.90 collocato nell'assetto sistematico dell'iva così come emerge dalla direttiva di rifusione. Così si comprende e si giustifica la ricerca di dare piena efficacia all'obbligo, per gli Stati, di assicurare un regime di variazioni che raggiungesse questi risultati, coerentemente con le scelte attuative nazionali complessive e con la più corretta interpretazione delle categorie nazionali di riferimento per la disciplina delle obbligazioni.

La disciplina nazionale delle variazioni, applicata alle vicende giuridiche dell'operazione imponibile messe a sistema trova dunque ulteriore legittimazione quale fondamentale presidio alla coerenza del sistema impositivo europeo, non suscettibile di limitazioni ad opera degli Stati sulla base di esigenze di certezza formale o sostanziale. Si esclude cioè che siano compatibili con il sistema dell'iva, una volta arrivato alla sua piena maturazione, disposizioni nazionali di attuazione che limitino l'esercizio delle variazioni ad opera del soggetto passivo in ragione sia del mancato soddisfacimento di requisiti formali sia a causa di un'attuazione parziale, che escluda l'applicazione della procedura a fattispecie che pure determinino una modifica sostanziale degli effetti economici prodotti dall'accordo.

In altri termini una vicenda che incida in modo definitivo sul rapporto giuridico deve tradursi nella possibilità di effettuare una variazione, intesa come (sia in aumento sia in diminuzione) diritto del contribuente alla corretta applicazione dell'imposta sotto il profilo sia statico sia dinamico, deve poter essere effettuata tutte le volte in cui si realizzi una modifica definitiva dei rapporti creditorî tra le parti in relazione ad un'operazione già considerata imponibile. È in questo quadro interpretativo che emerge l'effetto diretto dell'art. 90 della direttiva rifusioni.

L'effetto diretto si traduce dunque nel diritto, riconosciuto al soggetto passivo che abbia visto ridursi o annullarsi il diritto di credito per il corrispettivo relativo ad un'operazione imponibile già divenuta esigibile, di ottenere l'adeguamento

dell'imponibile alla nuova situazione creditoria. Ciò dovrà avvenire, ovviamente, nei modi previsti dai singoli Stati membri, cui è rimesso il pieno potere legislativo sul punto. Differenziare aumento e diminuzione

Si configura così un sistema in cui, in tutti i casi in cui la variazione corrisponda ad una modifica del rapporto creditorio intercorrente tra le parti, dunque non nel caso di mancato pagamento, espressamente escluso, il contribuente dovrà essere messo nelle condizioni di ottenere l'adeguamento dell'imponibile alla nuova situazione giuridica corrispondente alla riduzione o all'eliminazione dell'operazione e dei suoi effetti e, in mancanza, dovrà poter ottenere la relativa tutela davanti al giudice nazionale.

La libertà degli Stati di individuare le fattispecie rilevanti nel diritto interno per l'effettuazione della variazione dovrà pur sempre garantire l'effettività nell'attuazione; attribuire al contribuente la possibilità di esercitare il diritto alla variazione in corrispondenza di ogni vicenda del rapporto, in conformità all'assetto sistematico della direttiva rifusioni.

Al contempo, la procedura prevista per l'effettuazione della variazione deve poter essere una misura efficace, priva cioè di vincoli formali che si traducano in una sostanziale limitazione all'esercizio del diritto di variazione. Nella valutazione dell'efficacia dei regimi nazionali di variazione il metro non sarà più quello della considerazione delle fattispecie a cui è ricondotto, in ogni ordinamento, il diritto all'esercizio della variazione, bensì quello della celerità, economicità ed effettività negli strumenti procedimentali predisposti allo scopo in relazione alla vicenda giuridica del rapporto.

4. La disciplina delle vicende per la certezza e la soluzione delle variazioni nel rapporto bilaterale

Sotto quest'ultimo aspetto l'esperienza nazionale di attuazione si presenta come fondamentalmente creativa. Nell'esperienza eurounitaria, infatti, la variazione si declina sempre nei termini di una rettifica dell'imponibile, dunque di una correzione delle precedenti registrazioni contabili – ma comunque in un rapporto bilaterale con l'amministrazione, coerente ma autonomo rispetto al meccanismo applicativo per le nuove operazioni cui corrisponde poi nella visione di sistema dell'imposta comune definita con la rifusione anche un effetto sull'imposta.

Al contrario la disciplina italiana si fa sin da principio interprete del rapporto reso sistematico nell'attuazione nazionale, che lega le vicende delle operazioni, l'effettuazione delle variazioni e le peculiarità derivanti da un metodo di liquidazione dell'imposta fondato sulla compensazione. La disciplina italiana delle variazioni, infatti, valorizza perspicuamente lo strumento formale della registrazione. In tal modo la correzione dell'imponibile causata dal venir meno dell'operazione precedentemente registrata non si traduce in una rettifica ma nella registrazione di un'operazione negativa. Quella che è una minore imposta dovuta in ragione del venir meno del rapporto in forza del quale l'iva era stata applicata si traduce in un pari diritto di credito, esercitato per mezzo della detrazione.

Questa scelta è giustificata e resa possibile dalla qualificazione, nel nostro ordinamento, del credito di rivalsa come un autonomo rapporto giuridico tra le stesse parti coinvolte nell'operazione. Nella duplicazione dei rapporti obbligatori, per il corrispettivo e per la rivalsa, il secondo può essere annullato, al venir meno del primo, sfruttando lo strumento compensativo e valorizzando l'autonomia delle parti nei rapporti reciproci, senza perciò dover coinvolgere l'amministrazione nell'esercizio del diritto (di credito) da variazione, acquisito a seguito della registrazione contabile della vicenda occorsa al rapporto. Irrilevanza aumento o diminuzione ?

In tal modo si raggiungono, nell'ordinamento interno, tutti i risultati per cui nel sistema europeo si è immaginata l'introduzione di una disciplina specifica delle vicende giuridiche del rapporto, pur preservando la necessaria certezza in ordine alla determinazione e liquidazione dell'imposta. La registrazione del nuovo diritto di credito si traduce in una detrazione che compensa, fino alla piena neutralizzazione, la somma iscritta a debito al momento dell'esigibilità dell'imposta e – nella maggior parte dei casi – già considerata nel sistema di compensazione che conduce alla liquidazione. L'effettuazione della variazione, dunque, è tanto più efficace in quanto consente di riallineare in modo diacronico le posizioni del soggetto passivo nella compensazione dei crediti e dei debiti maturati con l'erario, senza bisogno di attivare un'autonoma procedura di rimborso o riconoscimento del credito estranea al flusso delle operazioni considerate per la compensazione e la liquidazione.

In questo modo anche la rappresentazione contabile delle operazioni ai fini dell'iva offrirà una corretta rappresentazione delle vicende giuridiche del rapporto e delle

conseguenze prodottesi sul piano fiscale. Ricostruendo, come s'ipotizzava, il percorso impositivo all'inverso si riuscirà ad ottenere quella somma zero all'immissione in commercio, poiché nel computo delle detrazioni rientrerà anche quella effettuata a titolo di variazione.

L'estrema duttilità del sistema consente quindi una piena fungibilità tra la registrazione di operazioni nuove e delle variazioni, che in quanto operazioni negative soggiacciono al medesimo procedimento fatta solo salva l'inversione delle posizioni e dunque delle iscrizioni di quelli che erano, in origine debitore e creditore. Nell'operazione negativa il creditore, dell'operazione, registra una detrazione pari alla minore imposta dovuta e, parallelamente, il debitore, dell'operazione, registra un debito, d'imposta, pari alla detrazione goduta ma non più dovuta. Al contempo, coerentemente con quella che è stata riconosciuta la natura privatistica dell'obbligazione di rivalsa esercitata dal cedente o prestatore nei confronti del cessionario o committente, ogni ripetizione della rivalsa indebitamente versata da quest'ultimo sarà rimessa alla regolazione dei rapporti di diritto privato da cui hanno tratto origine e fondamento le operazioni dell'iva.

Alla fluidità e all'efficacia delle scelte attuative in ordine ai metodi di effettuazione della variazione rischia però di non corrispondere uguale efficienza nell'individuazione delle fattispecie riconducibili a vicende per cui sia riconosciuto il diritto alla variazione.

L'esperienza italiana di attuazione conosce – anche nelle sue più recenti evoluzioni e coerentemente col modello europeo – una bipartizione tra le variazioni in diminuzione determinate da vicende giuridiche del rapporto e quelle connesse invece al mancato pagamento. La scelta attuativo-interpretativa del legislatore italiano, nata prima dell'introduzione di una norma specifica nell'ordinamento europeo ma sopravvissutale, individua nella prima categoria gli sconti contrattuali e gli effetti delle patologia del contratto. Nella seconda, invece, vengono fatte ricadere tutte le ipotesi riconducibili all'esercizio infruttuoso di procedure esecutive, per i singoli, e all'avvio di procedure in senso lato concorsuali, per le persone giuridiche.

Questo schema, però, rischia però di non offrire la soluzione attuativa più efficiente a fronte dell'esigenza eurounitaria di garantire un riconoscimento generalizzato del diritto del contribuente all'effettuazione della variazione. È evidente, e legittima nei

rapporti sistematici tra ordinamenti, la scelta del legislatore italiano di ricondurre ad una necessaria certezza la possibilità di effettuare la variazione a cagione del mancato pagamento. Si giustifica così la scelta di ancorare la fattispecie alla conclusione infruttuosa di procedure esecutive o, in precedenza, concorsuali. Già la recente riforma, che ancora la variazione al momento dell'avvio di dette procedure, sembra spostare l'esigenza tutelata dal presidio dell'irrecuperabilità del credito ad una diversa volontà di assistere alle esigenze di cassa dei soggetti creditori.

Tuttavia non è questo il problema maggiore di compatibilità ordinamentale, poiché, nei limiti dell'efficacia già ricordati – e comunque sempre nell'ambito delle variazioni da mancato pagamento – ogni Stato è libero di sottoporre a condizioni l'esercizio della variazione. Il problema reale è che, come dimostrano le ipotesi di piani attestati di risanamento e di accordi per la ristrutturazione del debito, non tutte le procedure concorsuali possono essere ricondotte alla categoria dell'insolvenza – dunque del mancato pagamento – come mera condizione di fatto. Non basta, dunque, il riferimento a fattispecie già previste dal modello attuativo per risolvere il problema. Il tema vero è che una scelta come quella assunta dal legislatore italiano, che distingue tra patologia del rapporto e vicende – anche giuridiche – correlate alla condizione di crisi del soggetto, queste ultime individuate in via casistica, rischia di essere inadeguato agli obiettivi che la variazione deve realizzare nell'assetto sistematico dell'iva quale definito dalla direttiva rifusione.

La ricerca delle fattispecie che possano garantire l'efficacia dei casi di mancato pagamento più di quanto accada per le fattispecie ove le variazioni sono collegate a vicende giuridiche del rapporto sarà l'ambito nel quale potrà operare efficacemente il dato europeo e specificatamente l'efficacia diretta dell'art.90 . Su questo potrà fondarsi il riconoscimento in via interpretativa di altre fattispecie anche non prevista dall'art.26 purché giustificata e fondata dalla stessa finalità cui sono ispirate le figure del mancato pagamento. In questo caso rimane pur sempre il controllo nazionale sulla certezza giuridicamente accertata dell'evento riconducibile al mancato pagamento e comunque la compatibilità del diritto del contribuente con la normativa nazionale che regola l'esercizio delle variazioni. In questo caso però la non corrispondenza di termini o di modalità nazionali con il diritto fondato sull'effetto

diretto dell'art.90 impedisce l'applicazione delle variazioni ma non certo può escludere il diritto

Qualora la prognosi sia positiva si dovrà quindi provvedere quindi ad un'interpretazione ampliativa e al riconoscimento del diritto all'effettuazione della variazione in capo al soggetto passivo richiedente. Se non coi mezzi ordinari dell'accesso alla procedura di variazione quantomeno col mezzo straordinario e residuale del riconoscimento del rimborso per l'imposta non più dovuta e non compensabile con l'esercizio del diritto di detrazione.

In questo vaglio di compatibilità viene evidentemente sempre riconosciuta l'autonomia normativa nazionale in ordine all'individuazione del momento in cui, fuori dalle ipotesi in cui il sistema europeo possa esplicare il suo effetto diretto, poter considerare sufficientemente certa l'insolvenza del debitore e quindi – per l'effetto riconoscere il diritto alla variazione. Sotto questo aspetto l'autonomia che residua in capo ai soggetti passivi è maggiore, poiché rientra nello spazio della deroga consentita dall'assetto sistematico dell'iva europea. Dunque, per quel che concerne le variazioni conseguenti a vicende dell'esecuzione del rapporto rimane legittima la possibilità del legislatore nazionale di sottoporre l'esercizio a condizioni il cui scopo sia quello, come in Italia, di garantire la certezza del mancato pagamento. Previsioni normative come quelle che disciplinano le ipotesi di mancato pagamento in senso stretto saranno dunque compatibili con l'assetto sistematico europeo, sempre nel limite – più generale – di un vaglio in ordine alla proporzionalità della misura e all'effettiva possibilità di esercitare la variazione al verificarsi delle condizioni.

La forza dell'integrazione, dunque, è data dalla possibilità, sempre in via interpretativa, di applicare un metodo efficace di esercizio del diritto alla variazione ad un novero di fattispecie individuate nel modo più efficiente possibile. Ciò potenzialmente si traduce nel superamento del modello di elencazione casistica per il migliore apprezzamento di un criterio ermeneutico a tutti gli effetti europeo, fondato sull'evoluzione e la modificazione dei rapporti creditori tra le parti.

Addirittura si potrebbe ipotizzare un'ulteriore ampliamento dell'applicazione della disciplina delle variazioni, proprio in coerenza con le vicende giuridiche tipizzate nell'assetto sistematico dell'iva europea. Ad oggi, infatti, rimangono ancorati al solo esercizio delle procedure di rimborso gli effetti prodotti dalle vicende che riguardino

il rapporto di immissione in consumo ovvero la determinazione dell'aliquota applicabile in ragione di modifiche sopravvenute della stessa. In questi casi, risolti per prassi e in via interpretativa in ragione dell'assenza della fattura prodromica alla registrazione, nell'un caso, e della perdita del diritto al pagamento della rivalsa, dall'altro, si esclude che ricorrano le condizioni per l'esercizio della variazione.

Tuttavia, nel caso delle operazioni corrispondenti all'immissione in consumo si potrebbe argomentare che l'assenza della fattura non sia sufficiente ad escludere la possibilità, per il soggetto passivo, di neutralizzare la sua posizione nei confronti dell'erario, rimettendo al contempo la regolarizzazione del rapporto tra le parti alla disciplina privatistica che lo regola. Per quel che concerne, invece, le vicende dell'imposta – in specie intese come vicende dell'aliquota – considerate comunque rilevanti nel caso delle variazioni in aumento, l'applicazione della disciplina riconducibile alle variazioni in diminuzione, pur nel necessario coordinamento sistematico con quanto stabilito all'art. 19 bis comma secondo del medesimo dpr, potrebbe condurre ad una semplificazione e sistematizzazione della disciplina.

Si tratta tuttavia di ipotesi che superano anche l'ambito di applicazione della disciplina dettata dall'art. 90 della direttiva, e che attengono piuttosto, com'è evidente anche dalla rubrica dell'art. 19 bis, alla rettifica dell'imposta, disciplinata in sede europea all'art. 185. Tuttavia, immaginando un'applicazione diretta del combinato disposto delle previsioni dell'art. 90 e del 185 si potrebbe raggiungere una piena attuazione dell'assetto sistematico europeo, con la piena valorizzazione del meccanismo italiano di effettuazione delle variazioni, con tutti i vantaggi che questo comporta, soprattutto in termini di coerenza e semplificazione dei rapporti con l'amministrazione.

Si garantirebbe così una semplificazione delle fattispecie e una più completa applicazione della disciplina delle variazioni, che nella continua ricerca di un presidio alla certezza e alla vincolatezza delle fattispecie corre il rischio di una moltiplicazione casistica da ultimo caotica. Allo stesso modo si otterrebbe la migliore efficienza europea di una norma che, per valorizzazione in termini giuridici della rivalsa e per il rispetto dei caratteri sistematici nella procedura di liquidazione è già la più efficace garanzia di neutralità, proporzionalità e generalità.

5. Note a margine de iure condendo

Si è detto come la disciplina delle variazioni sia espressione e garanzia dell'iva quale imposta applicabile alle singole operazioni imponibili, liquidata per masse sulla base di un criterio di compensazione atto a garantire il pagamento frazionato e tesa a colpire, come obiettivo economico finale, i consumi intesi quale fuoriuscita dal circuito commerciale.

Questa ricostruzione si fonda sul modello dell'imposta comune per come è stata fino ad adesso conosciuta, con tutte le peculiari caratteristiche di un'imposta che, fin dal momento della sua introduzione, introduce nuovi schemi impositivi, integra obblighi formali e contenuto sostanziale dei vincoli giuridici che legano le parti, individua il fatto esigibile nella singola operazione ma allo stesso tempo obbliga ad una liquidazione per masse delle molte operazioni svolte nello stesso periodo, individua come soggetti passivi dell'imposta gli operatori economici ma è destinata a colpire il consumo, incide economicamente sui consumatori ma esclude questi ultimi dalla platea dei contribuenti.

Questa straordinaria ricchezza si è talvolta tradotta, nell'assenza di una regia politica unitaria capace di promuovere l'armonizzazione ad integrazione, in una complessità di difficile gestione, che ha moltiplicato il volume d'affari delle frodi e le incertezze applicative e interpretative tanto degli Stati che degli operatori economici coinvolti.

Per questa ragione si affacciano, allo scenario politico e istituzionale europeo, proposte di modifica anche radicale dell'imposta sul valore aggiunto, potenzialmente destinate a sconvolgerne i caratteri, non solo sotto il profilo degli obblighi formali al cui adempimento sono chiamati gli operatori economici. È quindi opportuno, in conclusione e senza pretesa di completezza né di preveggenza, provare a immaginare quale sarebbe, in questi diversi scenari, l'esito cui andrebbe incontro la disciplina specifica delle vicende giuridiche dei rapporti.

5.1. (segue) nella prospettiva di un'applicazione generalizzata del *reverse charge*

È questa, ad oggi, la sirena che sembra attrarre la maggior parte dei fautori di una riforma generalizzata dell'imposta comune. Lo strumento dell'inversione contabile, già largamente utilizzato nella lotta alla frode, interna e transnazionale, sembra offrirsi come garanzia di certezza e semplificazione nell'applicazione di un'imposta

armonizzata sugli scambi. Tuttavia, come rileva la stessa Commissione, in base a tale meccanismo l'iva rimarrebbe sospesa lungo tutta la catena economica ed applicata solo a carico dei consumatori, con il conseguente spostamento dell'escussione dell'intero importo verso la fase della vendita al dettaglio.

Una simile previsione, dunque, altererebbe il meccanismo stesso dell'iva, privandola del meccanismo autoregolatorio rappresentato dal pagamento frazionato e assimilando, dal punto di vista dell'effettivo pagamento dell'imposta e al di là degli obblighi formali interposti, la nuova imposta sul valore aggiunto ad una monofase sul consumo. L'applicazione generalizzata del meccanismo dell'inversione contabile, infatti, farebbe venir meno nei fatti l'obbligo di effettuare la rivalsa, con il conseguente svuotamento nell'esercizio del diritto a detrazione. L'emissione della fattura, esente, si tradurrebbe così nel mero adempimento di obblighi formali, volti a mantenere traccia contabile della circolazione di beni e servizi, cui non dovrebbe corrispondere alcun obbligo di versamento dell'imposta in relazione al corrispettivo pattuito per ciascuna transazione. In quest'ottica dunque, ad un tempo di presidio alla circolazione giuridica e di riscontro in termini probatori della somma indicata come corrispettivo al momento dell'immissione in consumo, andrebbe interpretata anche la disciplina delle variazioni.

È questa, probabilmente, la funzione che ha voluto assegnare alla doppia registrazione anche il legislatore nazionale, che nell'ultima novella dell'art. 26 ha inserito un comma 10 che riconosce anche ai destinatari di cessioni di beni o prestazioni di servizi infracomunitari la facoltà di registrare la variazione in diminuzione nelle ipotesi di venir meno dell'operazione. a ciò però si accompagna, necessariamente, un obbligo di registrazione della corrispondente variazione in aumento. Ben si può immaginare, in una generalizzazione dell'inversione contabile una struttura simile anche per quel che concerne la disciplina europea delle variazioni, pur in assenza della sede contabile di compensazione che sono, nell'attuazione italiana, i registri iva.

Si dovrebbe comunque immaginare un'interpretazione per cui, al diritto di effettuare una modifica dell'imponibile ex art. 90 della direttiva sorgerebbe in capo al medesimo soggetto, cessionario o committente, anche quello di adeguare il diritto a detrazione originariamente registrato alla nuova, minore imposta iscritta a debito.

In una simile struttura, quindi, i caratteri essenziali dell'imposta per come descritti sino ad ora in relazione ad un modello di prelievo frazionato verrebbero meno, e con essi la funzione di garanzia svolta dalle variazioni. Si enfatizzerebbe invece la funzione delle variazioni come presidio di neutralità esterna e, con essa, della corretta rappresentazione della traslazione dell'imposta fino al momento del consumo. Anzi, forse per questo le variazioni, possibili nelle medesime fattispecie, poiché nel nuovo modello non dovrebbe cambiare la qualificazione del fatto generatore – almeno sul punto degli obblighi formali – sarebbero ancora più importanti. Espungendo dall'ordinamento la fase dinamica della liquidazione per masse, dunque riconducendo la neutralità alla doppia registrazione contabile per ogni operazione sarebbe necessario, dal punto di vista del singolo, operare la duplice correzione, così da garantire la piena rispondenza documentale all'evolversi delle vicende giuridiche.

5.2. e in quella di una generale applicazione dell'iva per cassa

Qualora, anziché generalizzare l'inversione contabile, con una modifica di fatto nell'individuazione del fatto generatore dell'imposta, si dovesse estendere il regime, oggi applicato solo alle piccole e medie imprese, dell'iva per cassa, incidendo così sul momento dell'esigibilità, i risultati sarebbero affatto diversi.

Tutto il problema delle variazioni, infatti, si gioca sul disallineamento temporale tra il momento in cui l'operazione si considera conclusa, dunque l'imposta esigibile, e quello – diverso – in cui avviene il pagamento. In un'applicazione generalizzata dell'iva per cassa, innanzitutto, svanirebbe il problema dell'applicazione – o meno – della disciplina delle variazioni alle fattispecie di mancato pagamento. La ragione è banale, senza pagamento non esisterebbe operazione imponibile tout court, dunque non esisterebbe rivalsa ma nemmeno esigibilità dell'imposta. Tutti gli obblighi trilateri verrebbero in essere nel momento del pagamento, per prassi commerciale successivo a quello di consegna o spedizione, fatti salvi i casi di pagamento di acconti. In assenza del pagamento, dal punto di vista dell'applicazione dell'iva, non ci sarebbe nessuna modifica rilevante dei rapporti creditorî tra le parti.

Ugualmente l'eventuale annullamento, risoluzione, rescissione, dichiarazione di nullità e simili che intervenissero prima del momento del pagamento non rilevarebbero in alcun modo. Il venir meno dell'accordo e della relativa capacità di

produrre effetti giuridici ed economici in un momento precedente rispetto al venire in essere del fatto generatore dell'imposta – inteso come il pagamento – non produrrebbe effetti sul piano dell'iva.

La sola ipotesi, in questo modello, in cui il problema delle variazioni potrebbe tornare d'interesse è quella del versamento di acconti – non già di caparre, di per sé escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta in quanto non causate da un vincolo giuridico teso alla circolazione di beni o servizi. Nell'ipotesi in cui, quindi, l'accordo dovesse venire meno in un momento successivo rispetto al pagamento dell'acconto è ragionevole ritenere che si applicherebbero, *in parte qua*, le regole generali delle variazioni già ampiamente descritte in precedenza.

Conclusivamente, l'analisi sommaria di scenari immaginari, conferma come il sistema delle variazioni sia sempre più un sistema strumentale e strutturale a questo modello di determinazione e applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, tanto più necessario in quanto teso a preservare e attuare i caratteri essenziali dell'imposta nelle sue fasi statica e dinamica. In assenza di un modello condiviso di variazioni le vicende commerciali rischierebbero di sovvertire questi caratteri, impendendo l'applicazione di un'imposta effettivamente proporzionale al corrispettivo, neutrale e giustificata dalla presenza di un rapporto produttivo di effetti giuridici tra le parti. Questo modello, poi, anche grazie allo strumento della diretta applicabilità garantisce che l'apprezzamento delle vicende giuridiche dei rapporti sia generalizzato e si trasformi in un diritto alla detrazione tutte le volte in cui determini il mutamento dei rapporti creditorî fra le parti. La portata dell'attuazione per le fattispecie non è quindi suscettibile d'intervento ad opera del legislatore nazionale, a cui è tuttavia rimessa la scelta nei metodi dell'attuazione. Sotto quest'aspetto, quindi, il modello italiano, esprime la sua migliore efficacia, pur nei vincoli per l'efficienza, ad oggi insuperati, determinati da una formulazione normativa ancora ancorata a una struttura casistica.

BIBLIOGRAFIA

- AA.VV. *L'imposta sul valore aggiunto – Lavori preparatori e norme di attuazione*, in Quaderni di studi e di legislazione, a cura del Servizio studi legislazione e inchieste parlamentari, Roma, 1973
- AA.VV. *L'iva imposta europea. Dalle direttive comunitarie alle concrete esperienze legislative*, atti del Convegno di studi tenutosi in Roma il 21, 22 e 23 giugno 1972, ed. Banco di Roma
- AMATUCCI, *Brevi note in tema di adattamento dell'ordinamenti giuridico italiano alla sesta direttiva Cee in materia di imposta sul valore aggiunto*, in Dir. Prat. Trib., 1980, I, 652;
- AMATUCCI, *Struttura ed effetti della fattispecie contenuta nelle norme istitutive dell'iva*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin. 1976, I, 579.
- ANTAL, *Harmonization of turnover taxes in the Common Market*, in «Common Market Law Review», 1963, 41
- Aujean, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, EC-Tax Review, 202, 134
- AUJEAN, *Harmonization of VAT in the EU: Back to the Future*, in EC Tax Review, 2012/3
- AUJEAN, *Le système de la TVA et le marché unique européen*, in Reflets et perspectives de la vie économique
- BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in TESAURO (a cura di) Giurisprudenza sistematica di diritto tributario – L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001
- BATTISTONI FERRARA, *Capacità contributiva*, in Enc. Dir.
- BEGHIN, *Alla ricerca dei punti fermi in tema di elusione fiscale e abuso del diritto tributario (nel comparto dei tributi non armonizzati)* in "Boll. Trib." 2009
- BERLIRI, *Appunti per una costruzione giuridica dell'iva: individuazione dell'obbligazione tributaria e delle obbligazioni connesse*, in Giur. Imp., 1968
- BERLIRI, *In ordine alla proposta di una seconda direttiva in materia d'armonizzazione dell'imposta sulla cifra d'affari*, in Giur. Imp. 1966
- BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, Padova, 1969
- BERLIRI, *Studiando la TVA francese: la regola del prorata*, Giur. Imp., I, 1972

- BERTOLAZZI MENCHETTI, *Rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto degli sconti commerciali nell'ambito della cessione di beni*, in *Corrispettività, onerosità*
- BIANCA, *La responsabilità* in «Diritto Civile», V, 1994, 3;
- BOGGIO, *Gli accordi di salvataggio delle imprese in crisi. Ricostruzione di una disciplina*, Milano, 2007
- BONELLI F., *Nuove esperienze nella soluzione stragiudiziale della crisi delle imprese*, in «Giur. comm.», 1997, I, 488
- BORRÁS RODRÍGUEZ, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, Revista Jurídica de Catalunya 1987
- BOSELLO, *L'attuazione delle direttive comunitarie in materia di imposta sul valore aggiunto: l'esperienza italiana* in Riv. Dir. Trib., 1997, I
- BOSELLO, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, in Dir. e prat. Trib., 1981, I
- BURGIO, *La politica fiscale*, in PENNACCHINI – MONACO – FERRARI – BRAVO – PUGLIESI, *Manuale di diritto comunitario*, Torino, 1984
- CAMPET, *Le regime fiscal du chiffre d'affaires e son incidence sur la productivité*, OCSE, Parigi, 1967
- CARINCI, *La rilevanza fiscale del contratto tra modelli impositivi, timori antielusivi e fraintendimenti interpretativi*, in Rass. trib., 2014
- CARINCI, *Le variazioni iva: profili sostanziali e formali* in «Riv. Dir. Trib.», 2000, I
- CARINCI, *Migrazione fra procedure concorsuali e neutralità del fattore fiscale nelle soluzioni alla crisi di impresa* in «il fisco», 2014, 4127
- CARPENTIERI, *I profili fiscali dei piani attestati di risanamento*, in PAPARELLA (a cura di) *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano 2014
- CASTALDI, *Le operazioni imponibili*, in TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001
- CECAMORE, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Dig. Disc. Privatistiche, 1999
- CECAMORE, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Nov. Dig., 1999
- CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, Cedam, 1992
- COMELLI, *Il requisito dell'onerosità in relazione alle prestazioni di servizi* in «Diritto e pratica tributaria» 1995 II 231

- COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale*, Padova, 2000
- CONFORTI, *Sulle direttive della Comunità Economica Europea*, in Riv. Dir. Int. Priv., 1972
- CONTRINO, *Accordi di ristrutturazione, note di variazione iva e decorrenza delle novità fiscali*, in Corr. Trib., 2012, 2776
- CONTRINO, *Sulla nuova fiscalità degli “accordi di ristrutturazione del debito”: profili d’irragionevolezza, aspetti problematici e questione aperte*, in «Dir. Prat. Trib.» 2013
- 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, 454
- CORDEIRO GUERRA, *L’iva quale imposta sui consumi*, in Rass. Trib. 2000, I, 322
- CORTESE PINTO, *Le raccomandazioni nel diritto della Cee*, in Rivista di diritto europeo, 1989
- COSCIANI, *Struttura dei sistemi tributari e loro riforma*, in Dir. Prat. Trib., 1979, I;
- CURTI – GALDINO, *Aquis communautaire*, in Il Diritto dell’Unione Europea, 1996
- D’ANGELO in Rass. Trib. 1/2015
- D’ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2014
- DANIELE, *Tendenze attuali della giurisprudenza comunitaria in merito alla nozione di norme direttamente efficaci* in Dir. Com. scambi Int., 1995
- DE la FERIA**, *The EU VAT System and the Internal Market*, Amsterdam, 2009,
- De la Feria, *VAT AND THE EC INTERNAL MARKET: THE SHORTCOMINGS OF HARMONISATION*, 2008, Wp 09/29, 3;
- DE MITA, *Capacità contributiva*, in Dig. Disc. Priv. Voce, 1987
- DE MITA, *Fisco e Costituzione*, Milano 1984
- DE NORA, *Procedure concorsuali infruttuose e note di variazione ai fini iva*, in «Riv. Dir. Trib.», 2013, I, 666.
- DE NOVA G., *Le convenzioni attuative del piano di ristrutturazione*, in MASCIANDARO e RIOLO, (a cura di) «Crisi d’impresa e risanamento. Ruolo delle banche e prospettive di riforma» Roma, 1997
- DEVEREUX-PEARSON, *Corporate tax harmonization and economic efficiency*, Londra, 1989

- DI PIETRO – TASSANI (A cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013
- DI PIETRO, *Detrazione e neutralità*, in *L'imposta sul valore aggiunto – Aspetti giuridici e economici*, Atti del Convegno Assonime – LUISS del 21 e 22 settembre 2009, Roma
- DI PIETRO, *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008
- DI PIETRO, *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008
- DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981
- EBEL – PAPKE, *A closer look at the Value Added Tax: propositions and implication*, in *Proceedings of the 60th National Tax Association Conference*, 1969
- EINAUDI, *Lo scrittoio del presidente*, Torino, 1956
- FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, Dir. Prat. Trib., I, 1972
- FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1969, I
- FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'iva*, Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1973, I
- FICARI – MASTROIACOVO (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità: profili tributari*, Torino, 2015
- FICARI, *Problematiche fiscali degli accordi di ristrutturazione e relative evoluzioni normative* in PAPARELLA (a cura di) *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano, 2013
- FILIPPI, *Valore aggiunto (imposta sul)*, in Enc. Giur., [XLVI, 1993]
- FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto cit.*; A.GENTILI, *Abuso del diritto, giurisprudenza tributaria e categorie civilistiche*, in "Riv. Dir. Comm.", 2009
- FREGNI, *Il momento impositivo*, in TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001
- GAFFURI, *L'attitudine alla contribuzione*, Milano, 1965;
- GALLO, *L'IVA verso un'ulteriore revisione*, in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 1978, I, 602
- GALLO, *Ordinamento comunitario, ordinamenti nazionali e principi fondamentali tributari*, in Dir. Prat. Trib., 2006, I
- GANGEMI, *Sulla cosiddetta evoluzione del sistema tributario. Lo sviluppo dei rapporti fra imposizione diretta ed indiretta* in *Studi in onore di Gino Luzzatto*, VI, Milano, 1950

- GANGEMI, *Sulla cosiddetta evoluzione del sistema tributario. Lo sviluppo dei rapporti fra imposizione diretta ed indiretta* in *Studi in onore di Gino Luzzatto*, VI, Milano, 1950
- GAVELLI, *Alcune considerazioni sulle difficoltà interpretative delle recenti modifiche apportate all'art. 26 nuovo testo ne "il fisco"*, 1997, 10977
- GIARDINA, *Le basi teoriche del principio di capacità contributiva*, Milano, 1961
- GIORGIANNI, voce *Inadempimento (dir. Priv.)*, in «Enc. Dir.» Milano, 1970, XX
- GIULIANI – SPERA, *Più semplice il recupero dell'IVA con i nuovi termini e modalità di emissione delle note di variazione in "il fisco" n. 9 del 2016*
- GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, *Arras entregadas en el marco de contratos relativos a prestaciones de servicios sujetas a IVA y que quedan en poder de quien efectúa la prestación en caso de desistimiento (STJCE de 18 de julio de 2007, As. C-277/05)* in *Noticias de la Unión Europea 2010*
- GORLA, *I precedenti storici dell'art. 12 disposizioni preliminari al codice civile in ID. Diritto comparato e diritto comune europeo*, Milano, 1981
- GRANELLI, *L'attuazione in Italia della sesta direttiva CEE*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1979, I, 301
- GREGGI, *Avoidance and abus de droit: the European Approach in Tax Law in "Journal of Tax Research"*, 2008
- GREGGI, *Fatturazione (inesistente) e obblighi formali nell'iva: presupposti, limiti e condizioni alla variazione delle fatture emesse* in *Giur. Imp.* 2015
- GREGGI, *Il principio di inerenza nel sistema di imposta sul valore aggiunto. Profili nazionali e comunitari*, Firenze, 2013
- GREGGI, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2013
- GUIEU, *EC: Sixth Council Directive on VAT (Uniform Basis of Assessment)*, in *Intertax* 1977/7
- HAN-SHAW, *Value-Added Taxation: The Economic Consequences* in «*Journal of world trade*», 1970
- HEINRICH JOHANNES: *Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Vorleistung und der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsleistung*, *European Law Reporter* 2000
- IRTI, *Dal salvataggio statale all'intervento bancario*, in «*Riv. soc.*», 1996, 1081

- JORIO, *Dal concordato stragiudiziale alla soluzione stragiudiziale delle crisi d'impresa*, in «Fallimento», 1999, 759
- KUTSCHER, *Alcune tesi sui metodi di interpretazione del diritto comunitario dal punto di vista di un giudice*, in Riv. Dir. Eur., 1976
- LA ROSA, *A proposito della pretesa indetraibilità dell'iva non dovuta* in ilFisco, 1990, 4568
- LA ROSA, *Costituzione, Corte Costituzionale e diritto tributario*, DPT, 1981, I, 233
- LASK, *Banks, Universities and Hospitals: the Limits to Tax Avoidance*, in The EC Tax Journal 2006
- LEANZA, *L'ampliamento delle comunità europee nei suoi aspetti giuridici*, in Tavole rotonde di diritto comunitario, Milano, I, 1980
- LEGENTIL, DANIEL-THÉZARD, *La notion de contrat, nouvelle borne du champ d'application de la TVA* in Droit fiscal 1996 p.940
- LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione nell'iva*, Milano, 2005
- LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. Giur. Treccani, 1989
- MAFFEZZONI
- MAFFEZZONI, *Intervento al convegno ISLE sull'iva del 22 gennaio 1972*, in *La riforma tributaria*, Milano, 1972
- MANDÒ – MANDÒ, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2014
- MARONGIU, *Il principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, DPT, 1985, I, 6
- MARTÍN JIMÉNEZ, *Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas*, in Revista española de Derecho Financiero 1998
- MARTÍNEZ LAFUENTE, *El concepto de actividad económica en el impuesto sobre el valor añadido*, Noticias CEE 1985 633
- MARTINICO, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia come forme di produzione normativa*, in Giur. Cost., 2004
- MASPES, *Il valore nell'iva fra regole di quantificazione del corrispettivo e disposizioni nazionali e comunitarie: l'uso "anormale" del valore normale*, in FICARI – MASTROIACOVO (a cura di), *Corrispettività, onerosità e gratuità: profili tributari*, Torino, 2015
- MESSINA, *Note in tema di rimborso e risarcimento dei danni per erronea applicazione dell'iva* in Riv. Dir. Trib., 1991, I, 935

- MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in *Studi in onore di Vincenzo Atripaldi*, Napoli, II, 2010
- MICHELI, *L'IVA, dalle direttive comunitarie al decreto delegato*, riv. Dir.Fin. Sc. Fin. 1973
- MISSORTEN, *Some problems in implementing a tax on Added Value*, in *National tax journal*, 1969
- MONACO, *I principi di interpretazione seguiti dalla Corte di giustizia delle comunità europee* in ID., *Scritti di diritto europeo*, Milano, 1972
- MONDINI *Corresponsabilità tributaria per le evasioni Iva commesse da terzi*, in «RASSEGNA TRIBUTARIA», 2014
- MONTANARI, *Le operazioni esenti nel sistema dell'iva*, Torino, 2013
- MORTELMANS, *The common Market, the internal market and the single market, what's in a market?* in «Common Market Law Review», 1998
- MOSBRUCKER, *Base d'imposition de la TVA. Exclusion de la réduction a posteriori du montant de la base d'imposition dans le cadre de l'application de la deuxième directive TVA*, Europe 2013
- MOSCHETTI, *Il principio di capacità contributiva*, Padova, 1973
- MUSGRAVE, *Fiscal sistem*, New Heaven, 1969
- PAGAN, *UK Budget Shows Government Will Fight Court Defeats on VAT Issues* in *Tax Notes International*, 1996
- PAPARELLA (a cura di) *Il diritto tributario delle procedure concorsuali e delle imprese in crisi*, Milano 2014, 917
- PAPARELLA, in *Il regime fiscale dell'amministrazione straordinaria: la necessità di scegliere le fattispecie sulla base della natura e della finalità della procedura* in GHIA – PICCININI – SEVERINI (a cura di), *Il fallimento e le altre procedure concorsuali*, V, Torino, 2011
- PEDROTTI, *Abuso del diritto e IVA*, in "Riv. Dir. Trib.", 2009, I
- PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli 1977
- PESCATORE, *Aspects Judiciares de l'aquis communautaire*, in *Revue Trimestrelle de Droit Européen*, 1981
- PICCAQUADIO, *Note di variazione IVA "a causa di procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose"* in "Giur. Comm.", 1998, I, 479

- PICCOLO, *Abuso del diritto ed Iva: tra interpretazione comunitaria ed applicazione nazionale*, in *Rassegna tributaria* 2006
- PIERRO, *Beni e servizi nel diritto tributario*, Padova, 2003
- PIRI – GIANNONCELLI, *La disciplina delle esenzioni* in DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità in Europa*, Roma, 2003
- PIRI – GIANNONCELLI, *La disciplina delle esenzioni* in DI PIETRO (a cura di), *Lo stato della fiscalità in Europa*, Roma, 2003
- PISTONE, *Il processo di armonizzazione in materia di Iva ed i limiti alla derogabilità della normativa comunitaria*, in *Riv. Dir. Trib.* 1997, II
- PISTORIO, *Interpretazione e giudici. Il caso dell'interpretazione conforme al diritto dell'Unione Europea*, Napoli, 2012
- POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di comportamento abusivo in materia d'iva e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antiabuisiva di matrice comunitaria?* in "*Riv. Dir. Trib.*" 2006, I, 107
- POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978
- RADLER, *Direct taxation of Commercial Companies and the problem of coordinating taxation in the six countries of EEC*, Amsterdam, 1963
- RAGGI, *Regime iva delle operazioni interne fra consorziati e consorzio: la soluzione della Corte di giustizia* in *Diritto e pratica tributaria*, 2004 II
- RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012
- REUGEBRINK, *The sixth directive for the harmonization of Value Added Tax*, in *Common Market Law Review*, 1978
- RUSSO, *L'interpretazione dei testi normativi comunitari*, Torino, 2009
- SACCHETTO (a cura di) *Principi di diritto tributario europeo ed internazionale*, Torino
- SACCHETTO, *Le imposte indirette*, in SACCHETTO – CASERTANO, *Tributi* in CHITI – GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, II, Milano, 1997
- SACCO, voce *Risoluzione per inadempimento*, in «*Digesto discipline civilistiche*», 1998
- SALVINI, *il principio di capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto* in *Riv. Dir. Trib.* 1992
- SALVINI, *Iva e operazioni inesistenti elementi per una teoria dell'imposta*, Roma, 1972

- SALVINI, *La detrazione IVA nella sesta Direttiva e nell'ordinamento interno*, in *Studi in onore di Victor Uckmar*, Padova, 1997
- SAMMARTINO, *Il profilo soggettivo del presupposto dell'iva*, Milano, 1975
- SCHLESINGER, *Convenzioni bancarie di salvataggio*, in «Fallimento», 1997, 893
- SCHOLTEN, *UK: Business Promotion Schemes in Intertax*, 1997
- SÉRANDOUR, SÉRANDOUR, *Les arrhes, hors du champ d'application de la TVA. Arrêt CJCE, 18 juill. 2007, aff. C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains in Revue de droit fiscal 2007*
- SERIANNI, *Grammatica italiana*, Torino, 1988
- SHENK, THURNOYI, CUI, *Value Added Tax: a comparative approach*, Cambridge, II, 2015
- SIMON, *Commentaire à l'article 237* in COSTANTINESCO – JACQUÈ – KOVAR – SIMON (a cura di), *Traité instituant la Cee – Commentaire article par article*, Parigi, 1991
- STRIANESE, *Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'Iva e principio di proporzionalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, IV, 43
- TABET, *Riflessioni in tema di note di variazione Iva per fatture insolute*, in *Rass. Trib.*, 2015, 785
- TABET, *Sull'applicabilità delle procedure di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972 nei confronti dei clienti morosi*, in *Rass. Trib.*, 1999, 79
- TERRA, *A guideline to European VAT Directives*, La Hague, 2012, 315
- TERRA, *Supplies for Consideration, or Must Consideration be Stipulated? The Case of Organ Grinders and Other Street Musicians*, *International VAT Monitor* 1993
- TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001
- TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'iva*, in *Boll. Trib.*, 1976, 1466
- TOURNÈS, *Classification des produits financiers au regard de la TVA* in *Revue de jurisprudence fiscale* 2004
- UBERTAZZI, *La Corte di Giustizia delle Comunità Europee e il suo dovere di conformarsi alle sue precedenti decisioni ex art. 177*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1977

VAN HOUTTE (in *Fiscal problems in the Common Market*”, 1960

VAN NORDEN, *Highlights & Insights on European Taxation 2013*

VIOTTO, *Le esenzioni*, in TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001

VIOTTO, *Le esenzioni*, in TESAURO (a cura di), *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 2001

VOGELAAR, *Tax harmonization in the European Community*, Common Market Law Review, 1970

WEILER, *Il sistema comunitario europeo. Struttura giuridica e processo politico*, Bologna, 1985

ZIZZO, *Questioni in tema di inadempimento del cessionario o committente e variazioni IVA* in “Boll. Trib.”, 1998, 1768