

Le variazioni nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto

ABSTRACT

Le variazioni nell'ambito del sistema sul valore aggiunto si collegano agli eventi che possono originare una rettifica dell'imposta in relazione alla posizione di entrambi i soggetti passivi coinvolti nell'operazione: cedente/prestatore e cessionario/committente.

Le cause che possono dare luogo a modifiche con conseguenti effetti sulla determinazione dell'imposta, sono essenzialmente riconducibili a due fattispecie:

- a) errori in fatto o in diritto al momento della fatturazione, a cui sono accomunabili anche le fatture relative ad operazioni inesistenti;
- b) eventi successivi che modificano l'operazione originaria.

Le procedure per addivenire alla variazione non sono esplicitamente contemplate dalla Direttiva 2006/112, né lo erano dalla precedente Direttiva 77/338 (Sesta direttiva). La normativa dell'Unione vigente, invero, disciplina due fattispecie sostanziali, solo con riferimento all'ipotesi sub b), riguardanti la riduzione della base imponibile e la rettifica della detrazione.

La "variazione" sub a) che determina l'addebito di una imposta "non dovuta", pur non essendo esplicitamente disciplinata dalla Direttiva 112/2006, è tuttavia ammessa dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, anche in questo caso con le modalità stabilite dagli ordinamenti nazionali.

Con riguardo alle disposizioni interne, le note di variazione previste dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, costituiscono un rimedio, **sotto il profilo procedurale**, volto a correggere un'operazione all'interno del sistema della detrazione e della rivalsa, mediante una "fattura di rettifica" o "nota di variazione", che può assumere segno contrario, in caso di variazione in diminuzione, o segno concorde, in caso di variazione in aumento.

Con espresso riferimento alle variazioni in diminuzione, l'orientamento più recente e prevalente della Corte di Cassazione, consente anche, come libera alternativa, il rimedio dell'ottenimento del rimborso, ai sensi dell'art. 21 del D.lgs. n. 546/1992, della maggiore imposta versata in eccedenza per **errore in fatto o di diritto** da parte del cedente/prestatore.

Tale conclusione, raggiunta sulla base del diritto vivente, contribuisce ad incrementare la complessità del sistema delle variazioni che, non essendo confinate nell'ambito delle rettifiche simmetriche e simultanee di cui al citato art. 26, rischiano di infrangere il meccanismo fondamentale del funzionamento dell'imposta fondato sulla rivalsa e sulla detrazione.

Il meccanismo di funzionamento dell'imposta si basa sul principio di neutralità che è assicurata dalla detrazione, sul versante delle operazioni passive, e dalla rivalsa, sul versante delle operazioni attive, nei passaggi di produzione e di scambio intermedi, in cui operano i soggetti passivi di diritto, prima di *incidere* a valle il consumatore finale.

Nelle fasi commerciali anteriori all'immissione al consumo, l'applicazione concreta del principio di neutralità produce effetti su tre posizioni: il cessionario/committente, il cedente/prestatore e l'Erario.

E' necessario, in generale, che i soggetti passivi non siano incisi dal tributo e si eviti che alla fine permanga un onere d'imposta a loro carico.

Tale principio deve essere rispettato anche nella procedura di variazione effettivamente applicata.

Le procedure di variazione, dunque, pur essendo di diversa natura, andrebbero collocate sullo stesso piano, indipendentemente dal meccanismo prescelto, nel caso concreto, dal Legislatore nazionale, purché siano salvaguardati i principi fondamentali del funzionamento dell'imposta ed, in specie, il principio di neutralità.

Qualora ci si trovi al cospetto di una imposta illegittimamente addebitata ovvero di fronte ad un evento che comporta l'obbligatoria riduzione della base imponibile e dell'imposta, occorre verificare in quale modo le procedure approntate dal Legislatore nazionale, se applicate, possono essere ritenute rispettose dei principi UE riguardanti il meccanismo di funzionamento dell'imposta.

In termini generali, la procedura *ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972*, non dà luogo a particolari problematiche sul piano della simmetria e della neutralità dell'imposta, mentre l'azione di rimborso, in quanto coinvolgente solo due dei soggetti implicati, può provocare il verificarsi di situazioni incompatibili con il sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

In tale contesto, deve essere sottolineato che, per principio generale stabilito dalla Corte di giustizia, le "imposte non dovute" non possono trovare ingresso nel sistema IVA, per cui non ne può essere consentita la detrazione.

Tale principio, tuttavia, deve essere temperato con il *mantenimento* dell'obbligo di corrispondere l'I.V.A. indicata in fattura da parte del cedente/prestatore, che risponde all'esigenza di evitare che l'Erario sia esposto ad una perdita di gettito derivante dall'effettiva detrazione effettuata dal cessionario/committente.

Di conseguenza, in ipotesi di fatturazione di una "imposta non dovuta", solo quando sia scongiurato il rischio di perdita di gettito è possibile procedere ad una variazione sotto il profilo dell'I.V.A.

Per quanto riguarda la procedura di variazione tramite rimborso, la Suprema Corte ha finora sostenuto l'autonomia dei tre rapporti, ancorché, nelle più recenti pronunce, appaia evidente una certa apertura riguardante la necessità, in sede di effettuazione del rimborso, di tener conto anche della posizione del terzo soggetto non direttamente coinvolto nella "lite", pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta.

Sotto tale ultimo profilo, dunque, può sostenersi *de iure condendo* l'opportunità di stabilire, ad un livello generale, anche procedure amministrative che, nel consentire la variazione, non infrangano la neutralità dell'imposta, mentre, in ambito processuale, sembrerebbe invece già evidente un obbligo, derivante dalle interpretazioni in materia fornite dalla Corte di Giustizia, di utilizzare l'istituto del litisconsorzio necessario nelle liti da rimborso di un'I.V.A. non dovuta.

Come sopra osservato, le disposizioni previste dalla Direttiva 2006/112, segnatamente l'art. 90, contengono un esplicito riferimento solamente alle fattispecie concernenti le variazioni diminutive delle operazioni, al verificarsi di eventi successivi a quelli esistenti al momento di effettuazione (annullamento, revoca, risoluzione, rescissione), mediante un

procedimento di attuazione le cui condizioni sono stabile dagli Stati membri.

Anche sotto il profilo del diritto UE trova conferma la circostanza che la simmetria della variazione è improntata al principio della contestuale rettifica, il cui fine è quello di modificare l'I.V.A. inizialmente addebitata in rivalsa, da un lato, e l'I.V.A. inizialmente portata in detrazione, dall'altro, tra le parti dirette del rapporto.

Ad un esame approfondito di tali disposizioni, a parte l'ipotesi del mancato pagamento, pare potersi escludere qualsiasi facoltà degli Stati membri in ordine all'esistenza dei requisiti che **impongono la riduzione della base imponibile**.

Il suddetto obbligo di variazione risulta coerente con un principio fondamentale della direttiva I.V.A., secondo cui la base imponibile è data dal corrispettivo *realmente* ricevuto ed il cui corollario è che l'amministrazione fiscale non può riscuotere a titolo dell'I.V.A. un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo.

La rettifica successiva delle operazioni per mancato pagamento e, quindi, per crediti inesigibili dovuti anche all'insolvenza del cessionario/committente, potrebbe, invece, essere esclusa, con specifica deroga, dalle ipotesi che prevedono l'obbligatoria variazione in diminuzione della base imponibile.

Per quanto riguarda le disposizioni nazionali esse sono contenute nell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Il comma 1 si riferisce alle variazioni in aumento, obbligatorie al verificarsi di qualsiasi evento, senza limiti temporali.

Con riferimento alle variazioni in diminuzione il secondo comma prevede gli eventi successivi al verificarsi dei quali al cedente/prestatore è attribuito il **diritto** di innescare il meccanismo della variazione. Tale diritto può essere esercitato senza limiti temporali rispetto all'effettuazione dell'operazione originaria.

Se tale meccanismo è posto in essere, il cessionario/committente **deve** anch'egli procedere alla simmetrica variazione della detrazione, con ciò dando piena applicazione al principio di simmetria della variazione.

Tali eventi – dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, sconti ed abbuoni previsti contrattualmente – ricalcano, nella sostanza, il contenuto

dell'art. 90 della Direttiva 2006/112, con la particolarità che il legislatore nazionale ha concesso la variazione per mancato pagamento solo a causa di procedure concorsuali e di procedure esecutive rimaste infruttuose.

Pertanto, nell'ottica della compatibilità con il diritto dell'Unione, si presentano almeno due profili di criticità.

Il primo concerne la **facoltà**, stabilita dal legislatore nazionale, di procedere alla riduzione della base imponibile e dell'imposta, laddove, invece, la disposizione UE, siccome interpretata dalla Corte di Giustizia, **obbliga** all'effettuazione della variazione.

Così come attualmente strutturato, il **diritto** in capo al cedente/prestatore di apportare la variazione diminutiva, sembrerebbe ininfluenza ai fini dell'invocazione dell'applicazione diretta dell'**obbligo** imposto dall'art. 90 della Direttiva 2006/112 che può essere fatto valere solo dai singoli non già dallo Stato "inadempiente".

L'altra questione, riguarderebbe la (presunta) inadeguata implementazione della variazione per mancato pagamento, subordinata, nella norma nazionale, alla "condizione" della chiusura di procedure concorsuali ed esecutive infruttuose, non già al mancato pagamento *tout court*.

L'ipotesi di mancato pagamento non può essere semplicisticamente accomunata a quelle nelle quali l'operazione viene meno.

In tale contesto, non è escluso che la rilevanza del mancato pagamento, solamente se derivante da procedure concorsuali od esecutive rimaste infruttuose, possa costituire una *legittima condizione* stabilita dal legislatore nazionale, in armonia con le disposizioni della Direttiva 2006/112, al fine di individuare con precisione il momento rilevante di manifestazione dell'evento, rispettando, di tal guisa, l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici e di certezza del diritto.

Il terzo comma dell'art. 26 riguarda le variazioni diminutive dipendenti da sopravvenuti accordi fra le parti e gli errori di fatturazione, latamente intesi, fino a comprendere le fatture per operazioni inesistenti. Per tali fattispecie la norma nazionale stabilisce il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile al fine di poter procedere alla variazione.

Per quanto riguarda gli errori latamente intesi, incluse le false fatturazioni, merita invece ricordare come tale fattispecie sia riconducibile al recupero dell'IVA non dovuta.

Con riferimento alle ipotesi disciplinate dall'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, la variazione sarebbe consentita solo entro il decorso di un anno dall'**effettuazione** dell'operazione.

Nelle ipotesi di fatturazione anticipata, sia per la semplice emissione sia per il pagamento di acconti, il definitivo ingresso dell'operazione nel regime I.V.A. è subordinato alla condizione sospensiva dell'effettiva realizzazione dell'operazione. Se l'operazione non si realizza, viene meno il presupposto oggettivo di applicazione dell'imposta contenuto negli articoli 2 e 3 del D.P.R. n. 633/1972. Ragione per cui la variazione dovrebbe, in principio, essere sempre consentita al fine di evitare la definitiva immissione nel circuito di una "imposta non dovuta".

Pertanto, l'eventuale spirare del termine annuale aprirebbe comunque la possibilità, sulla base di quanto evidenziato dalla Suprema Corte, di accedere alla rettifica mediante l'azione generale di rimborso ammessa in tutte le ipotesi di imposta illegittimamente addebitata in fattura e, quindi, anche per le operazioni inesistenti che non abbiano dato luogo ad una frode I.V.A.