

## INDICE

### Premessa

pag. 1

### Capitolo I

#### La fatturazione e l'emendabilità delle operazioni

pag. 16

1. <i>La centralità della fattura</i> .....	16
2. <i>Il contenuto della fattura emessa a seguito dell'effettuazione dell'operazione</i> .....	19
3. <i>La non definitività della errata valutazione ovvero contabilizzazione dell'operazione</i> .....	19
4. <i>La non definitività dell'operazione per inesistenza</i> .....	22
5. <i>La non definitività dell'operazione per eventi successivi</i> .....	26

### Capitolo II

#### L'individuazione e le caratteristiche delle variazioni

pag. 28

1. <i>Il momento di rilevanza delle variazioni</i> .....	28
2. <i>L'oggetto delle variazioni: l'imponibile e l'imposta</i> .....	29
3. <i>Il segno delle variazioni: in aumento ed in diminuzione</i> .....	36
4. <i>Le modalità di effettuazione delle "variazioni": bilaterale ed unilaterale</i> .....	37

### Capitolo III

#### Gli effetti sui soggetti interessati dalle variazioni nelle ipotesi di restituzione dell'imposta "non dovuta" e l'applicazione del principio di neutralità

pag. 40

1. <i>Caratteristiche della neutralità dell'imposta connessa alla rivalsa e alla detrazione</i> .....	40
2. <i>La neutralità per l'Erario. Il rischio di perdita di gettito fiscale</i> .....	42
3. <i>La neutralità dell'imposta non dovuta</i> .....	44
4. <i>L'imposta non dovuta all'atto dell'immissione al consumo</i> .....	48
5. <i>L'applicazione concreta del principio di neutralità nella variazione mediante "restituzione"</i> .....	50
6. <i>L'affievolimento del principio di autonomia dei rapporti giuridici prospettato dalla Corte di Cassazione</i> .....	55
7. <i>Considerazioni di ordine finanziario. La concreta utilità della variazione</i> .....	56
8. <i>La diversità dei termini per l'azione di rimborso e la verifica del principio di effettività. Rapporto con il principio di neutralità</i> .....	60
9. <i>Neutralità dell'imposta ed effetti procedurali e processuali</i> .....	63
10. <i>Principi UE ed autonomia processuale</i> .....	66

**Capitolo IV**  
**Le disposizioni UE**  
pag. 71

1. <i>Le modifiche della base imponibile e dell'imposta e il principio di simmetria della variazione.....</i>	71
2. <i>I dubbi sul principio di simmetria della variazione. Il caso dei buoni sconto.....</i>	74
3. <i>La riduzione della base imponibile.....</i>	80
4. <i>Il caso del mancato pagamento.....</i>	82

**Capitolo V**  
**Le disposizioni nazionali**  
pag. 90

1. <i>L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Le variazioni aumento.....</i>	90
2. <i>L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Le variazioni in diminuzione per eventi successivi.....</i>	92
3. <i>Attenuazione dei vincoli riguardanti la variazione per mancato Pagamento.....</i>	100
4. <i>L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Il sopravvenuto accordo fra le parti.....</i>	102
5. <i>La procedura contabile della variazione.....</i>	105
6. <i>I termini per effettuare le variazioni in diminuzione.....</i>	107

# **Le variazioni nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto**

## **PREMESSA**

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

L'analisi delle cause, siccome individuate dal Legislatore, che – per operazioni già dichiarate e rese note all'Amministrazione finanziaria, mediante la fatturazione ed i successivi adempimenti –, possono dare luogo a modifiche con conseguenti effetti sulla determinazione dell'imposta, hanno già costituito oggetto di approfondimento da parte della dottrina, della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria, in specie con riferimento alle disposizioni procedurali contenute nell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Cfr. A. CARINCI, *Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali*, in Riv. Dir. Trib., Vol. X, 2000, n. 6, I, pag. 711 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, Giur. Sist.dir. trib. L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, pag. 633 e ss. (a cura di G. Tesauero); R. FANELLI, *Codice Iva Nazionale e Comunitario Commentato*, Milano, 2010, pag. 848 e ss. (a cura di Paolo Centore); A. RENDA, in G. CIAN – A. TRABUCCHI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, TOMO IV, Padova, 2011.

Nel presente lavoro, oggetto dell'indagine saranno le variazioni che si manifestano su iniziativa delle parti (cedente/prestatore e/o cessionario/committente), in una fase formalmente scollegata rispetto al controllo delle posizioni fiscali da parte dell'Amministrazione finanziaria, ancorché l'azione di quest'ultima in relazione, ad esempio, alla rettifica della detrazione in capo al cessionario/committente, possa innescare l'ulteriore meccanismo volto al recupero dell'imposta corrisposta dal medesimo cessionario/committente al cedente/prestatore e, da quest'ultimo, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Così come, nell'ipotesi speculare, il recupero, da parte dell'Amministrazione finanziaria, dell'imposta in capo al cedente/prestatore per insufficiente fatturazione rispetto all'operazione originaria, ai sensi dell'art. 60, c. 7, del D.P.R. n. 633/1972, può innescare, nel rispetto di determinate condizioni, la "rivalsa successiva" della suddetta imposta, da parte del cedente/prestatore, nei confronti del cessionario/committente, il quale, a sua volta, potrà esercitare il diritto alla detrazione<sup>2</sup>.

In primo luogo, dunque, si cercherà di individuare i principi, soprattutto di matrice UE, sulla cui base dovrà poi essere fondata l'eventuale variazione, a prescindere dalle procedure approntate dal sistema nazionale in ordine all'esecuzione della variazione. Appare evidente, invero, che essendo l'I.V.A. una imposta europea essa vada interpretata in primo luogo esaminando le disposizioni UE e, successivamente, quelle nazionali al fine di verificare eventuali

---

<sup>2</sup> In argomento cfr. D. STEVANATO, *La rivalsa dell'IVA accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche applicative*, in *Dialoghi Tributarî*, n. 1/2012.

incompatibilità ovvero di adeguare l'interpretazione delle seconde alle prime<sup>3</sup>.

In tale contesto, è bene immediatamente rilevare che 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 ipotesi sostanziali.

La prima riguarda la **base imponibile**, che ai sensi dell'art. 90 della Direttiva 2006/112 deve essere *diminuita* al verificarsi di *eventi successivi* al momento di effettuazione dell'operazione originaria<sup>4</sup>; in tali ipotesi *“la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”*.

La seconda disposizione concerne la **rettifica delle detrazioni** ed è desumibile dagli artt. 184 e 185 della medesima Direttiva.

L'art. 184 fissa un principio di carattere generale in virtù del quale *“la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto”*.

Ciò premesso **sotto il profilo sostanziale**, con riguardo alle disposizioni nazionali, 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.

---

<sup>3</sup> In questo senso F. RANDAZZO, *“Le rivalse tributarie”*, Milano, 2012, pag. 147, nota 24.

<sup>4</sup> Trattasi dei casi di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione del prezzo.

Il contenuto della disposizione citata è strutturato in modo tale da *obbligare* il cedente/prestatore ad effettuare le variazioni in aumento ed, a *consentire*, al medesimo soggetto, di apportare eventuali variazioni diminutive<sup>5</sup>.

E' bene puntualizzare che l'esame riguardante le note di variazione in diminuzione, soprattutto con riferimento all'analisi civilistica delle fattispecie (ad es. annullamento, recesso, risoluzione, per accordo sopravvenuto o a seguito di una sentenza civile), nonché l'esame di alcune casistiche particolari (ad es. la restituzione dell'acconto fatturato, il venir meno dell'operazione nelle ipotesi di operazioni non soggette a fatturazione) non saranno oggetto di specifico approfondimento nella presente indagine, mentre saranno privilegiati gli aspetti più generali relativi alla compatibilità e coerenza del sistema previsto dal legislatore nazionale rispetto a quello contemplato dalle disposizioni UE.

In ogni caso, merita rilevare che le note di variazione emesse su iniziativa del cedente/prestatore non esauriscono il panorama delle procedure di rettifica.

Nello stesso ambito, invero, devono pure inserirsi gli obblighi posti a carico del cessionario/committente con riguardo alla regolarizzazione dell'operazione qualora quest'ultimo abbia ricevuto una fattura irregolare, o non l'abbia affatto ricevuta, ai sensi dell'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997. Tale disposizione, allocata

---

<sup>5</sup> Cfr. S. BECCARIA, *Novissimo Digesto Italiano*, 1975, Voce: Valore Aggiunto (Imposta Sul), Art. 26, par. 48, pag. 490 e ss., il quale giustifica la facoltatività della variazione in diminuzione nel presupposto che la mancata esecuzione non comporta, in ogni caso, conseguenze pregiudizievoli per il Fisco (nei rapporti tra operatori economici).

nell'ambito della normativa concernente le sanzioni tributarie, prevede espressamente specifiche modalità di regolarizzazione al fine di evitare l'insorgenza di violazioni amministrative. In questa fattispecie, la regolarizzazione dell'imposta da parte del cessionario/committente riporta l'operazione alla "legalità", sebbene lasci comunque scoperto il lato sanzionatorio nei confronti del cedente/prestatore, soggetto su cui incombe l'obbligo dell'emissione della fattura<sup>6</sup>. Del resto, il legame tra procedura di variazione ed eventuale violazione connessa all'irregolarità derivante dalla iniziale fatturazione, costituisce un ambito di analisi meritevole dei dovuti approfondimenti, che abbraccia tutte le tipologie procedurali delle variazioni.

Tornando proprio alle procedure, 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<sup>7</sup>. Tale fattispecie, pur

---

<sup>6</sup> Quanto alla natura della regolarizzazione da parte del cessionario/committente, l'orientamento della giurisprudenza di legittimità pare confinare l'intervento di tale soggetto limitatamente a vizi che evidenziano la divergenza dallo schema legale di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, per errori, incompletezze o lacune di contenuto, non già a valutazioni di ordine giuridico, ad esempio, sull'imponibilità od esenzione dell'operazione. In argomento cfr. M. PEIROLLO, *Effetti dello "ius superveniens" sull'omessa autofatturazione del cessionario*, in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 3 del 2007, pag. 543.

<sup>7</sup> Da ultimo sentenza della Corte di Cassazione n. 7330 dell'11 maggio 2012: *"E' stato, infatti, ripetutamente affermato il principio secondo il quale, in tema di IVA, nella ipotesi in cui l'imposta pagata sia stata calcolata, per ignoranza o falsa conoscenza delle norme applicabili, sulla base di un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 va interpretato nel senso che la mancata attivazione della speciale procedura di variazione dell'imposta e dell'imponibile ivi prevista fa venir meno solo il diritto a recuperare il credito mediante detrazione, ma non preclude la possibilità di ottenere il rimborso della maggiore imposta, indebitamente versata, poiché il ricorso a tale procedura rappresenta una modalità di recupero dell'indebito rimessa alla libera scelta del contribuente, che potrebbe pertanto optare, del tutto legittimamente, per l'azione generale di rimborso prevista dalle norme sul contenzioso"*.

non essendo esplicitamente disciplinata dai citati artt. 90, 184 e 185 della Direttiva 112/2006, non è messa in discussione sotto il profilo sostanziale, atteso che la possibilità di recupero di imposte non dovute è esplicitamente ammesso dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Benché la procedura prevista dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 appaia quella più aderente alla struttura del tributo<sup>8</sup>, occorre prendere atto dell'esistenza di un orientamento consolidato della Suprema Corte che ammette la concorrenza delle due strade<sup>9</sup>.

Tale libertà di scelta troverebbe conferma proprio nella mancanza di una disciplina UE in materia di domande di rimborso delle imposte indebitamente prelevate, con la conseguenza che spetterebbe *“all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti al ricorrere dei quali tali domande possano essere presentate”*<sup>10</sup>. Pertanto, da un lato, la previsione contenuta nell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 non sarebbe *esclusiva* per assenza di una disposizione UE cogente espressa e, dall'altro, la possibilità di accedere al rimborso di un'imposta non dovuta rappresenterebbe una ulteriore modalità per addivenire alla rettifica, comunque stabilita dall'ordinamento interno (21 del D.lgs. n. 546/1992) e non in contrasto, ma alternativa, alla procedura contenuta nel detto articolo 26<sup>11</sup>. Tale conclusione, raggiunta sulla base del diritto vivente,

---

<sup>8</sup> Secondo R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, pag. 318, *“(...) quando il rapporto è tra soggetti IVA la variazione in diminuzione è per ciò neutrale, così come era neutrale l'operazione originaria”*.

<sup>9</sup> In dottrina la questione è stata lungamente dibattuta. A favore dell'azione di rimborso cfr. F. TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in Boll. Trib., 1979, pag. 1466. Per l'esclusività della procedura di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 cfr. G. TABET, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XXVII, (voce) *Rimborso di tributi*.

<sup>10</sup> Si tratta di un orientamento costante della giurisprudenza della Corte di Giustizia. Per tutte cfr. Sentenza del 15 dicembre 2011, C-427/10, *Banca Popolare Veneta SpA*, punto 22.

<sup>11</sup> In dottrina sembra collocarsi in una posizione intermedia A. CARINCI, *“cit.”*, pag. 757, secondo il quale la soluzione naturale del problema sarebbe rappresentata dall'art.



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<sup>12</sup>.

In virtù dei citati precedenti giurisprudenziali, 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.

In particolare, il rapporto di *equivalenza/concorrenza* tra procedura di variazione *ex art. 26* del D.P.R. n. 633/1972, naturalmente simmetrica e rispettosa del principio di neutralità, ed azione generale di ripetizione di indebito dovrebbe comportare, in quest'ultima ipotesi, una serie di ulteriori verifiche intorno al concreto

---

26, mentre la procedura del rimborso potrebbe trovare ingresso nelle ipotesi in cui *"il cedente o prestatore finirebbe per subire un ingiustificato depauperamento a favore dell'amministrazione finanziaria"*.

<sup>12</sup> Sul punto cfr. F. RANDAZZO, *"Le rivalse tributarie"*, Milano, 2012, pag. 152, il quale propende per il ruolo "esclusivo" dell'art. 26, D.P.R. n. 633/1972, anche in considerazione delle difficoltà di considerare, attraverso altra procedura, la posizione complessiva dei soggetti coinvolti. Tale orientamento ha trovato il favore di parte della dottrina (G. TABEL, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed provv., Roma, 1985; R. LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991, pag. 318; LA ROSA, *L'erronea applicazione dell'IVA, tra le norme e il dogma della conditio indebiti*, in Riv. Dir. Trib. 1998, II, pag. 198; M. BASILAVECCHIA, *cit.*, pag. 652 e ss., il quale, peraltro, puntualizzava che la tesi favorevole alla concorrenza delle due strade sembrava destinata a prevalere nella giurisprudenza della Corte di Cassazione, eventualità, quest'ultima che, nei fatti, si è puntualmente verificata). Occorre, dunque, prendere atto di tale, oramai, consolidato orientamento giurisprudenziale e, alla luce di ciò, ricercare un punto di contatto tra le due procedure. E' da condividere, invero, quanto affermato da A. RENDA, *cit.*, pag. 284, laddove osserva che l'orientamento della Corte di Giustizia sembra prediligere quelle procedure di variazione che consentano di tenere conto della posizione di tutti i soggetti coinvolti nell'applicazione del tributo. In tale ottica anche la procedura di rimborso non sembra potersi sottrarre a tale valutazione complessiva, che richiama, evidentemente, l'applicazione del principio di neutralità.

funzionamento del meccanismo della rivalsa e della detrazione, al fine di evitare l'emersione di effetti distorsivi<sup>13</sup>.

Tale lettura, pare altresì confermata da un recente intervento della Corte di Giustizia<sup>14</sup> ove, nonostante la questione pregiudiziale riguardasse la rettifica della base imponibile per eventi successivi ai sensi dell'art. 90, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE – attuata, nel caso concreto, mediante l'emissione di una fattura rettificata, del tutto assimilabile alla *nostra* nota di credito –, sono stati richiamati i medesimi principi – segnatamente quello di effettività – richiamati in ipotesi di rettifica realizzata attraverso richiesta di rimborso dell'imposta indebitamente fatturata<sup>15</sup>.

Ad ogni buon conto, la disciplina procedurale, come sopra accennato, andrebbe considerata strettamente dipendente dalla disciplina sostanziale e dai principi generali elaborati in materia dalla Corte di Giustizia e dalla Corte di Cassazione. In particolare, la disciplina sostanziale ed i principi giurisprudenziali dovranno essere tenuti nel dovuto conto al fine di verificare se, in un dato contesto, la procedura di variazione adottata possa porsi in contrasto con i detti principi.

In altri termini, l'interpretazione delle disposizioni concernenti la procedura di variazione non potrà che *adeguarsi* alle disposizioni sostanziali ed ai principi generali<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> La necessità di tali ulteriori verifiche è segnalata da M. BASILAVECCHIA, *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, modalità*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 2004, fasc. 2, pag. 52 dell'estratto, nota 15.

<sup>14</sup> Sentenza della Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*.

<sup>15</sup> In particolare, punto 29 ove si evidenzia che “(...) qualora il rimborso dell'IVA divenga impossibile o eccessivamente difficile in base alle condizioni nelle quali le domande di rimborso delle imposte possono essere esercitate, i suddetti principi possono imporre che gli Stati membri prevedano gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata”.

<sup>16</sup> Peraltro, sotto il profilo sistematico, la dottrina ha già da tempo evidenziato lo scollamento tra le disposizioni UE, che fanno dipendere la variazione da cause attinenti

Le variazioni, dunque, non possono prescindere dalle elaborazioni giurisprudenziali, soprattutto della Corte di Giustizia, che attengono al funzionamento basilare dell'imposta e che hanno individuato nel *principio di neutralità*, il punto nodale su cui si fonda il sistema della rivalsa e della detrazione nella fasi antecedenti l'immissione in consumo. Quanto alle procedure di variazione, la salvaguardia del principio di neutralità, trova esplicita conferma nell'affermazione della Corte di Giustizia secondo cui “ ... *la Corte ha dichiarato che, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata (...)*”<sup>17</sup>. Tale approccio deve essere ugualmente tenuto in considerazione anche nell'ipotesi di variazione dipendente dal verificarsi di eventi successivi che abbiano dato luogo ad un versamento di imposte non dovute<sup>18</sup>.

Il rispetto del principio di neutralità, dunque, dovrebbe porsi come precondizione al fine di stabilire la possibilità di addivenire alla

---

alla determinazione della base imponibile ovvero alla rettifica della detrazione (disposizioni di carattere sostanziale), e quelle nazionali, inserite nell'ambito degli obblighi concernenti le registrazioni contabili (da ultimo cfr. R. RIZZARDI, “*Insolvenza del cliente: le regole contrapposte per Iva e redditi*”, in Corr. Trib. N. 35/2012, pag. 2732).

<sup>17</sup> Cfr. Sentenza delle Corte di Giustizia, 6 novembre, 2003, cause riunite C-78/02, C-79/02 e C-80/02, *Karageorgou* punto 50.

<sup>18</sup> Cfr. Sentenza *Kraft Foods Polska*, cit., punto 28: “*Risulta anche dalla giurisprudenza che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto della base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della direttiva IVA e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione in materia (v., in tal senso, sentenze Goldsmiths, cit., punto 21; del 18 giugno 2009, Stadeco, C-566/07, Racc. pag. I-5295, punto 39 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 27 gennaio 2011, Vandoorne, C-489/09, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 27)*”.

variazione<sup>19</sup>. Nella prospettiva della Corte di Giustizia il concetto sopra delineato risulta addirittura ribaltato, laddove i giudici del Lussemburgo configurano la disposizione generale che prevede la riduzione della base imponibile quale espressione, essa stessa, della neutralità della posizione dei soggetti passivi<sup>20</sup>.

Ma in tale contesto, vengono anche in rilievo una serie di ulteriori principi che riguardano il contemperamento degli interessi contrapposti dei soggetti coinvolti dalla variazione.

Sotto un profilo più generale, infatti, la Corte di Giustizia ha anche affermato che *“spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le modalità procedurali per garantire la salvaguardia dei diritti di cui i soggetti godono ai sensi dell'ordinamento comunitario”*.<sup>21</sup>

---

<sup>19</sup> Il principio di neutralità dell'IVA, come rilevato da attenta dottrina (cfr. Terra B., e Kaius, J., *A guide to the European VAT Directive, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006, pagg.418-422) costituisce un'idea complessa, che abbraccia una dimensione legale, in quanto intende assicurare un trattamento non discriminatorio di fronte alla legge, una dimensione economica, volta ad ottimizzare la scelta dei mezzi di produzione ed una terza dimensione, concorrenziale, intesa ad evitare distorsioni del mercato (cfr. Conclusioni dell'Avvocato Generale Colomer presentate il 22 giugno 2006 Causa C- 240/05, “Eurodental”, nota 14). Sul punto cfr. A. COMELLI, *IVA Comunitaria e IVA Nazionale*, Padova, 2000, pag. 302 e ss., il quale rileva, tra l'altro, l'esistenza di un profilo “concorrenziale” e di un profilo direttamente connesso con la disciplina della detrazione, evidenziando, inoltre che (pag. 303) *“Il principio in questione, peraltro, non è suscettibile di una definizione univoca, essendo collegato a diversi profili caratteristici dell'iva che devono essere separatamente evidenziati ed analizzati e, solo in un secondo momento, ricondotti unitariamente, se possibile, a sistema (...)”*. Una riconduzione a sistema potrebbe essere desunta dal 7° considerando alla Direttiva 2006/112, laddove si afferma che: *“Il sistema comune d'IVA dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascun Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione. [...]”*. Per quanto concerne il profilo concorrenziale cfr. anche K. NIKIFARAVA, *“La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici”*, in *“Rassegna Tributaria”* n. 1 del 2009, pag. 289.

<sup>20</sup> In tal senso Sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*, punti 30 e 31.

<sup>21</sup> Cfr. Sentenza del 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, punto 40. In dottrina cfr. il commento di M. GREGGI, *Il rimborso dell'IVA indebitamente*

A seconda delle specifiche fattispecie, potrebbe risultare necessario salvaguardare la stabilità dei rapporti giuridici e la certezza del gettito fiscale, nel rispetto del principio di proporzionalità, oppure l'equivalenza e l'effettività dell'esercizio del diritto alla rettifica, qualora la variazione si estrinsechi nella forma di una richiesta di rimborso. Per la restituzione delle imposte illegittimamente prelevate non mancano, inoltre, riferimenti al principio del legittimo affidamento ed all'arricchimento senza giusta causa.

La prevalenza di un principio rispetto ad un altro può, dunque, costituire la chiave di lettura per consentire, anche ai fini delle variazioni, l'adozione o meno di una determinata procedura di regolarizzazione<sup>22</sup>.

In tale contesto, quindi, pare necessaria una valutazione *ex professo* delle pronunce giurisprudenziali, al fine di individuare la *ratio* in base alla quale tale sistema di rettifica possa funzionare nelle

---

*applicata in via di rivalsa (profili di diritto comunitario)*, in Riv. Dir. Trib., 2007, IV, pag. 276; M. LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in G.T. n. 7/2007, pag. 563.

<sup>22</sup> A titolo esemplificativo, in tema di rivalsa successiva, con riferimento al regime di cui al previgente art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, la Corte di Cassazione, sentenza n. 3291 del 2 marzo 2012, ha statuito che *"l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici assume, per legge, carattere assolutamente prevalente rispetto al principio di neutralità dell'IVA e dell'imposizione a carico del consumatore finale (Cass. cit.). Si tratta di equo contemperamento di opposti interessi che, da un lato garantisce la certezza del gettito fiscale (rapporto pubblicistico), dall'altro salvaguarda la certezza dei costi finali nella circolazione dei beni e dei servizi (rapporto civilistico)"*. In altra occasione, la Corte di Giustizia, nella sentenza *Reemtsma Cigarettenfabriken* (Sentenza del 15 marzo 2007, causa C-35/05), chiarendo che in assenza di una espressa disposizione comunitaria, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i requisiti e le modalità concernenti i rimborsi dell'IVA non dovuta, ha stabilito che le procedure adottate devono essere tali da non violare i principi di equivalenza, tra rimborsi di natura interna e comunitaria, e di effettività, nel senso che non siano congegnate in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio del diritto (Sentenza punto 22).

diverse fattispecie<sup>23</sup>. La necessità di ricondurre ad unitarietà tali interpretazioni è desumibile anche dalla recente giurisprudenza della Corte di Giustizia ove, almeno ad una prima lettura, risulterebbe difficile trovare un coordinamento tra i vari principi. Ad esempio in *Marks & Spencer plc*<sup>24</sup>, esaminando un'ipotesi di richiesta di rimborso per forniture erroneamente assoggettate ad IVA ordinaria anziché ad aliquota zero, i giudici comunitari hanno espressamente richiamato il principio di neutralità, inteso anche nell'ottica della parità di trattamento tra operatori economici, nonché l'arricchimento senza causa, al fine di verificare la possibilità di procedere alla restituzione dell'imposta.

Tale analisi, riguardante il principio di neutralità, risulta del tutto assente, invece, nei casi in cui la questione pregiudiziale concerne *esclusivamente* i termini per l'esercizio del diritto di rimborso ed, in generale, l'esistenza di un termine nazionale di prescrizione asseritamente più favorevole all'amministrazione finanziaria rispetto al termine di prescrizione in vigore per i privati<sup>25</sup>. In questi casi,

---

<sup>23</sup> Sull'argomento può rilevarsi, ad esempio, una diversa prospettiva di interpretazione nelle sentenze della Corte di Cassazione n. 4020 del 14 marzo 2012 e n. 12666 del 20 luglio 2012. Nella prima, l'elemento preponderante per negare il "rimborso" richiesto da parte del cedente/prestatore nei confronti dell'Erario è l'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale, mentre, nella seconda, il rischio di perdita di gettito fiscale è completamente assente dalla disamina della Corte che, invece, nel giudizio di riassunzione in base alla sentenza emessa dalla Corte di Giustizia (sentenza 15 dicembre 2011, C-427/10), conferisce, ai fini della concessione del rimborso, preminenza al principio di effettività. In quest'ultima fattispecie, invero, il rischio di perdita di gettito non dovrebbe essere messo in discussione posto che il committente non aveva potuto detrarre l'IVA addebitata in rivalsa dal prestatore. Per tale ragione l'analisi è stata completata anche tenendo in considerazione il rischio di indebito arricchimento, limitando la legittimità del rimborso verso l'Erario, da parte del prestatore, alla somma che quest'ultimo aveva "dovuto" rimborsare al proprio committente.

<sup>24</sup> Sentenza della Corte di Giustizia 10 aprile 2008, C- 309/06.

<sup>25</sup> Sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, punti 49-54; Sentenza 8 settembre 2011, cause riunite C-89/10 e C-96/10, *Q-Beef NV e Bosschaert*, punto 42; Sentenza 15 dicembre 2011, C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta*, punto 21.

infatti, si imporrebbe, ai fini della soluzione della controversia, l'esame del rispetto dei principi di equivalenza ed effettività.

Tuttavia, come dianzi rilevato, il rispetto del principio di neutralità dovrebbe costituire, in ogni caso, la preconditione che legittima l'insacco della procedura di variazione, quando sono coinvolti soggetti passivi. In particolare, come evidenziato, il principio di neutralità, ai fini della variazione, andrebbe valutato, nel rapporto tra operatori economici, nella duplice veste di "neutralità concorrenziale" e di "neutralità connessa al sistema della rivalsa e della detrazione". In caso di "neutralità concorrenziale", l'assoggettamento, ad esempio, ad una aliquota inferiore o superiore rispetto a quella prevista potrebbe implicare un trattamento differenziato ai fini I.V.A. di merci o servizi dello stesso tipo, con la conseguenza che la variazione andrebbe inquadrata nell'ottica di rimuovere tale disparità di trattamento<sup>26</sup>. Nell'ipotesi di "neutralità connessa al sistema della rivalsa e della detrazione", invece, la possibilità di procedere alla variazione andrebbe valutata in relazione allo scopo di evitare che un operatore economico possa rimanere inciso dall'imposta ovvero che l'Erario percepisca un'imposta superiore od inferiore rispetto a quella dovuta dal consumatore finale.

---

<sup>26</sup> Sentenza della Corte di Giustizia 10 aprile 2008, C- 309/06, *Marks & Spencer*, punti 47-48. Anche nel 4° considerando della Direttiva n. 2006/112 è evidenziato che "La realizzazione dell'obiettivo di instaurare un mercato interno presuppone l'applicazione, negli Stati membri, di legislazioni relative alle imposte sul volume di affari che non falsino le condizioni di concorrenza e non ostacolino la libera circolazione delle merci e dei servizi. È pertanto necessario realizzare un'armonizzazione delle legislazioni relative alle imposte sul volume di affari mediante un sistema d'imposta sul valore aggiunto (IVA), al fine di eliminare, per quanto possibile, i fattori che possono falsare le condizioni di concorrenza, tanto sul piano nazionale quanto sul piano comunitario".

Nei suddetti termini, con riferimento al principio di neutralità, risulta altresì fondamentale, ai fini che qui interessano, anche la struttura dell'I.V.A. quale imposta che colpisce il consumo di beni e servizi e che, pertanto, si avvale del congegno della rivalsa e della detrazione per raggiungere l'obiettivo di incidere solamente il consumatore finale<sup>27</sup>.

Invero, soprattutto nelle situazioni patologiche di insolvenza di uno dei soggetti passivi coinvolti, nelle quali la variazione possa comportare un mancato recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria della detrazione inizialmente esercitata dal cessionario/committente, l'individuazione dell'indice di capacità contributiva nella tassazione del consumo, potrebbe giustificare lo spostamento di tale onere dal cedente/prestatore all'Erario – per una imposta mai corrisposta dal cessionario/committente –, nell'ottica di preservare la neutralità del prelievo nelle fasi antecedenti l'immissione in consumo.

---

<sup>27</sup> Sulla struttura dell'imposta e sulla giustificazione economica e costituzionale dell'I.V.A. cfr. A. BERLIRI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971, pag. 271; M. INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, pag. 460; A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I, pag. 725; MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1973, pag. 13; POTTITO, *La funzione della liquidazione definitiva nell'Iva*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 1973, I, pag. 680; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, pag. 17; R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977, pag. 188; BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell'IVA*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1984, I, pag. 420; S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979, pag. 19; A. COMELLI, *L'Iva quale imposta sul consumo*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, pag. 1136; L. SALVINI, *La detrazione dell'Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, pag. 135; A. COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 41; E. FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 10; R. LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2007, pag. 251; F. GALLO, *Maffezzone e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 1259; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2010, pag. 747; FALSITTA, FANTOZZI, MARONGIU, MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie, tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011, commento all'art. 18, DPR n. 633/1972;



Su tali temi, pertanto, si svilupperà la successiva trattazione.

## CAPITOLO I

### La fatturazione e l'emendabilità delle operazioni

**Sommario:** *1. La centralità della fattura - 2. Il contenuto della fattura emessa a seguito dell'effettuazione dell'operazione - 3. La non definitività della errata valutazione ovvero contabilizzazione dell'operazione - 4. La non definitività dell'operazione per inesistenza - 5. La non definitività dell'operazione per eventi successivi*

#### **1. – La centralità della fattura**

Alla verifica dei presupposti dell'I.V.A. consegue l'ingresso, nel campo di applicazione dell'imposta, delle operazioni rilevanti ai fini del tributo.

La presenza dei requisiti sostanziali – soggettivo, oggettivo e territoriale – comporta una serie di obblighi strumentali, disciplinati dal Titolo II del D.P.R. n. 633/1972, che si manifestano, in un primo momento, attraverso la fatturazione delle operazioni, cui seguono gli obblighi di registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione dell'imposta.

La fatturazione, dunque, costituisce la prima fase di una serie di adempimenti formali attraverso i quali si articola il meccanismo di funzionamento dell'imposta<sup>28</sup>. Essa recepisce, dunque, sotto il profilo formale, gli elementi sostanziali con particolare riferimento alla qualificazione dell'operazione, alla base imponibile ed all'aliquota applicabile<sup>29</sup>.

Le disposizioni UE prevedono, in relazione all'effettuazione di operazioni rilevanti, che ogni soggetto passivo assicuri che sia emessa, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura<sup>30</sup>. La fattura, inoltre, costituisce l'elemento formale imprescindibile ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione<sup>31</sup> e deve assumere un contenuto minimo espressamente stabilito dalle disposizioni UE<sup>32</sup>.

---

<sup>28</sup> In argomento cfr. G. ARDIZZONE, *Fattura (diritto tributario)*, in Noviss. dig. It., app., III, Torino, 1982, pag. 667 ss. N. FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'iva*, Riv. dir. sc. fin., 1972, I, pag. 332 ss.; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Padova, 1978, pag. 585. G. COCCO, "Fattura nel diritto tributario", in Dig. Disc. Priv. Sez. comm., VI, Torino, 1991, pag. 1; M. MANDO' – G. MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2007, pag. 26 e pag. 447 ss.; P. CENTORE, *IVA europea: aspetti interpretativi ed applicativi dell'IVA nazionale e comunitaria*, Milano, 2010, pag. 4 e pag. 815; A. COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, pag. 799; F. MIGLIORI, *IVA: fatturazione*, Torino, 2001. L. MATASSA, *Gli adempimenti documentali nel sistema dell'iva*, in Giur. comm., 1988, I, pag. 347; R. FANELLI, *Fatturazione e registrazioni IVA*, Milano, 1987.

<sup>29</sup> In dottrina F. MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'iva*, in Boll. Trib., 1973, pag. 1176, rilevava che in taluni casi la fattura può costituire "elemento integrante direttamente il presupposto del tributo, ovvero uno degli aspetti costitutivi del presupposto stesso", nell'ipotesi di cui all'art. 6, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 che prevede un'anticipazione del momento di effettuazione limitatamente all'importo fatturato. Sulla funzione della fattura nel sistema IVA cfr. anche M. PROIETTI, *L'onere dalla fatturazione ai fini IVA: le potenzialità negate dell'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972*, in Boll. Trib., 2009, pag. 1573.

<sup>30</sup> Articolo 220 della direttiva 2006/112.

<sup>31</sup> Cfr. Sentenza della Corte di Giustizia, "Polski Trawertyn", causa C-280/10 del 1° marzo 2012, punto 41: "Per quanto riguarda le condizioni formali di tale diritto, dall'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che il suo esercizio è subordinato al possesso di una fattura".

<sup>32</sup> L'art. 178 della direttiva 2006/112, che figura nel capo 4, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», del titolo X di tale direttiva, così recita:

a) «Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti: a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni

Nei suddetti termini le operazioni rilevanti ai fini del tributo si esplicitano nel documento formale “fattura”, il quale contiene le indicazioni obbligatorie, per individuare le caratteristiche sostanziali delle medesime operazioni<sup>33</sup>. L’art. 226 della Direttiva 2006/112, trasposto all’interno dell’art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, fornisce l’elencazione delle informazioni essenziali, sufficienti e necessarie, che attribuiscono alla fattura la funzione di strumento idoneo alla documentazione dell’operazione, consentendo, al cedente, la rivalsa e, al cessionario, la detrazione.

Tali elementi, in accordo alla struttura dell’imposta, devono essere esplicitati per ogni singola operazione. Invero, la struttura dell’imposta sul valore aggiunto, anche in base all’orientamento giurisprudenziale dell’Unione, è desumibile dall’art. 1, paragrafo 2, della Direttiva del Consiglio 2006/112/CE, secondo cui *“a ciascuna operazione, l’IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all’aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile, previa detrazione dell’ammontare dell’imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo”*.

Ogni singola transazione, dunque, deve essere valutata dal cedente o dal prestatore al fine di individuare il regime I.V.A. applicabile.

---

*e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una **fattura** redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240”*.

Il punto 41 della sentenza “Polski Trawertyn” così prosegue: *“L’articolo 226 della direttiva 2006/112 precisa che, salvo le disposizioni speciali previste dalla direttiva medesima, soltanto le indicazioni contenute in tale articolo devono figurare obbligatoriamente, ai fini dell’IVA, nelle fatture emesse a norma dell’articolo 220 di tale direttiva”*.

<sup>33</sup> Sulla centralità della fattura nell’ambito del sistema I.V.A. si rinvia a A.COMELLI, *“Iva nazionale e comunitaria”*, 2000, Padova, pag. 803 ed i riferimenti bibliografici contenuti alle note 13 e 14.

## ***2. – Il contenuto della fattura emessa a seguito dell'effettuazione dell'operazione***

La fattura contiene, *inter alia*, le indicazioni che consentono di individuare i soggetti tra i quali si svolge l'operazione, la descrizione, che permette di qualificare la tipologia di operazione, gli elementi utili per la determinazione della base imponibile, l'aliquota applicata e l'imposta.

In via generale, il processo di analisi, in ordine ai fatti ed ai presupposti, postula, da parte dell'emittente, una valutazione giuridica che si estrinseca nel regime I.V.A. applicabile ad un dato caso di specie. In tale contesto, la fattura fotografa, al momento dell'emissione, la manifestazione dell'operazione attribuendole quegli effetti derivanti da una precisa interpretazione dei fatti e delle disposizioni legislative.

La valutazione ai fini I.V.A. delle singole operazioni, mediante l'emissione della fattura, costituisce il prodromo, sia per il cedente/prestatore sia per il cessionario/committente, per l'effettuazione delle liquidazioni periodiche per masse di operazioni attive e passive registrate nell'intervallo di tempo posto a base del calcolo. I risultati derivanti dalle liquidazioni, poi, saranno cristallizzati nella dichiarazione annuale I.V.A., che, anche ai fini del controllo, diviene l'oggetto della rettifica da parte degli organi verificatori, ai sensi dell'art. 54 del D.P.R. n. 633/1972.

## ***3. – La non definitività della errata valutazione ovvero contabilizzazione dell'operazione.***

La valutazione dell'operazione da parte dell'emittente, tuttavia, non può assumere carattere definitivo, qualora essa sia inficiata da errore.

La possibilità di rimediare agli errori “dichiarativi”, anche in fase di fatturazione, è generalmente riconosciuta dalla Sezione Tributaria della Corte di Cassazione, la quale evidenzia che le caratteristiche proprie del nostro sistema tributario respingono la tesi secondo cui la fonte dell'obbligazione tributaria possa trovare esclusivo fondamento in un “atto” proveniente dal contribuente. La disposizione comunitaria, contenuta nell'art. 203 della Direttiva del Consiglio n. 2006/112, secondo cui *l'I.V.A. è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura*, deve essere interpretata nel contesto del complessivo meccanismo di applicazione dell'imposta. Ad esempio, il definitivo assoggettamento ad imposizione di un'operazione esclusa, per il solo fatto dell'addebito dell'IVA in fattura, è una tesi superata dall'approccio sostanziale espresso in sede comunitaria dalla Corte di giustizia<sup>34</sup>, volto appunto a negare che un mero dato formale indicato in fattura possa, di fatto, dare sostanza tributaria ad operazioni che nulla hanno a che fare con il sistema dell'I.V.A. Il punto nodale è costituito dal fatto che l'esercizio del diritto alla detrazione non può essere esteso all'imposta dovuta esclusivamente per essere stata indicata in fattura, posto che se qualsiasi imposta fatturata, indipendentemente da requisiti di ordine sostanziale, fosse detraibile, si agevolerebbe la frode fiscale. Questa conclusione appare in linea con il testo in vigore della Direttiva I.V.A., che, come già evidenziato in dottrina<sup>35</sup>, riconosce alla fattura una valenza meramente strumentale

---

<sup>34</sup> Cfr. Corte di giustizia CE, Sent. 13 dicembre 1989, causa C -342/87, *Genius Holding* e Sent. 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*.

<sup>35</sup> A.COMELLI, *op. cit.*, pag. 397.

per l'esercizio del diritto alla detrazione, in ogni caso subordinato all'esistenza delle condizioni di carattere sostanziale.

Peraltro, poiché la detrazione costituisce un tratto caratterizzante dell'imposta, in termini di *neutralità*, eventuali modificazioni in ordine all'ammontare detraibile dell'imposta registrata dal cessionario/committente sono destinate a fungere, in molti casi, da "cartina di tornasole" in relazione alla necessità di apportare una variazione al regime delle operazioni rilevanti ai fini dell'I.V.A., con potenziale espansione degli effetti anche in testa al cedente/prestatore, nonché all'Erario.

Sicché, qualora l'operazione originaria sia affetta da inesattezze, *entro un ragionevole lasso di tempo*, deve essere concessa la facoltà di provare l'inesistenza dei fatti giustificativi del prelievo inizialmente indicati in fattura<sup>36</sup>. Invero, poiché la fattura costituisce il primo atto attraverso cui si estrinseca il presupposto dell'imposizione ai fini I.V.A., essa risulta emendabile, sia in senso proprio mediante l'emissione di un documento rettificativo, sia agendo, come

---

<sup>36</sup> Sent. n. 3380 del 12 febbraio 2010: "(...) In tema di IVA - ha affermato questa Corte - le variazioni dell'imponibile o dell'imposta contemplate dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26 alle quali si ricollega l'obbligo di emettere la fattura e procedere alle relative annotazioni, qualora si tratti di variazioni in aumento, ovvero la facoltà di portare in detrazione l'imposta e registrare tale operazione, qualora si tratti di variazioni in diminuzione, sono configurabili soltanto quando, per eventi successivi all'emissione della fattura o per inesattezze, vengano modificati gli estremi di una determinata operazione imponibile, ovvero sia di un rapporto di cessione di beni o prestazione di servizi singolarmente considerato, e non già quando venga a mutare per una qualsiasi causa il quadro complessivo dei rapporti tra i soggetti interessati" (Cass. n. 715/2007). La possibilità del contribuente di far ricorso alla variazione in diminuzione discende, del resto, dall'applicazione del principio generale secondo cui "l'emendabilità, da parte del contribuente, degli errori, anche non meramente materiali o di calcolo, contenuti in dichiarazioni o, comunque, in atti dello stesso contribuente costituenti il presupposto dell'imposizione fiscale, deve essere riconosciuta, quale espressione di un principio generale del sistema tributario (che trova conferma anche in pronunce della Corte di giustizia delle Comunità europee in materia di IVA), atteso che la dichiarazione non ha valore confessorio, non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria - ma s'inserisce nell'ambito di un più complesso procedimento di accertamento e di riscossione -, e che i principi della capacità contributiva e di buona amministrazione rendono intollerabile un sistema legale che impedisca al contribuente di dimostrare, entro un ragionevole lasso di tempo, l'inesistenza di fatti giustificativi del prelievo" (Cass. n. 8362/2002).

conseguenza, sui risultati inizialmente esplicitati nelle liquidazioni periodiche, nei versamenti e nella dichiarazione annuale.

D'altro canto, come precisato dalla stessa Corte di Cassazione, la valutazione della singola operazione da parte dell'emittente *s'inserisce nell'ambito di un più complesso procedimento di accertamento e di riscossione*, per cui l'assenza di una correzione da parte degli operatori potrebbe certamente implicare l'innescio di una procedura di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.

V'è da sottolineare, infine che *errori materiali o di calcolo* possono verificarsi non già in sede di valutazione dell'operazione e, quindi, di fatturazione, ma al momento successivo della registrazione e della liquidazione delle operazioni. Anche in tale ipotesi la possibilità di correggere successivamente l'errore si fonda, comunque, sul principio di *emendabilità della dichiarazione*.

#### **4. – La non definitività dell'operazione per inesistenza.**

Un ulteriore caso riguardante le inesattezze della fatturazione attiene alle ipotesi di operazioni inesistenti. Sotto il profilo normativo, mentre per tali operazioni l'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce che l'imposta è dovuta secondo l'ammontare indicato in fattura, l'art. 26, comma 3, del medesimo decreto, consente la rettifica di *inesattezze della fatturazione* che abbiano dato luogo all'applicazione del settimo comma dell'art. 21<sup>37</sup>.

---

<sup>37</sup> In argomento cfr. il recente contributo di M. LOGOZZO, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in Riv. Dir. Trib., 2011, I, pag. 301.



E' dunque lecito chiedersi quale delle due disposizioni prevalga sull'altra e come si atteggi la eventuale possibile variazione.

Benché il rapporto tra le due norme citate sia meritevole di ulteriori approfondimenti, in questa fase può già essere anticipato che, in ipotesi di *danno subito dall'Erario*, il meccanismo di variazione non possa essere ammesso, rimanendo definitivamente acquisita l'I.V.A. originariamente indicata in fattura perché comunque dovuta. Di conseguenza, la variazione risulterebbe preclusa ad eccezione del solo caso in cui, nonostante ci si trovi al cospetto di una fattura per una operazione inesistente, sia dimostrabile che nessun danno per l'Erario si sia verificato<sup>38</sup>.

In altri termini, la disposizione, anche UE<sup>39</sup>, che stabilisce che l'I.V.A. è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura, potrebbe avere un ruolo di sanzione (impropria) e di dissuasione, non essendo, in tale evenienza, consentita la variazione. In realtà, l'art. 203 della Direttiva prevede che l'IVA esposta in fattura sia dovuta poiché esso mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto alla detrazione in capo al cessionario, "*fintantoché il destinatario di una fattura che espone un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di siffatto esercizio*"<sup>40</sup>. La debenza dell'IVA indicata in fattura da parte del cedente/prestatore costituisce, quindi, il

---

<sup>38</sup> Cfr. Corte di giustizia CE, Sent. 13 dicembre 1989, causa C -342/87, *Genius Holding* e Sent. 19 settembre 2000, causa C- 454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel* e Sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, 13-10-2011, n. 21110.

<sup>39</sup> Cfr. art. 203 Direttiva del Consiglio 2006/112/CE.

<sup>40</sup> Cfr. Corte di Giustizia Sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco*, punti 28 e 29. Con riferimento al previgente art. 21, punto 1, lett. c) della Direttiva 77/388 (sesta direttiva) la Corte di Giustizia, Sentenza 15 ottobre 2002, Causa C-427/98, *Commissione/Germania*, punto 41, ha espressamente chiarito che tale disposizione, corrispondente al vigente art. 203 della Direttiva 2006/112, "*mira a prevenire il rischio di perdite di introiti fiscali derivante da fatture errate o false*".

contrappeso rispetto alla possibilità di detrazione da parte del cessionario/committente, non già una sanzione impropria<sup>41</sup>.

Nell'ambito delle operazioni inesistenti, ai fini che qui interessano, sulla scorta della giurisprudenza della Corte di Giustizia, occorrerebbe, tuttavia, distinguere due fattispecie.

La prima concerne operazioni inesistenti che non perseguono lo scopo principale di frode fiscale (*i.e.* evasione dell'I.V.A.), ma entrano nel circuito dell'imposta per ragioni diverse, quali quelle di dimostrare, per altri fini, l'esistenza di un volume d'affari più elevato – ad es., per ottenere un finanziamento o simulare migliori risultati<sup>42</sup>. In questo caso si suppone che, essendo lo scopo diverso dalla frode I.V.A., sia il cedente/prestatore sia il cessionario/committente abbiano diligentemente esercitato il diritto di rivalsa, di detrazione e l'obbligo di versamento, o comunque, con il loro comportamento, non abbiano arrecato un pregiudizio all'Erario in termini di perdita di gettito I.V.A.

Pertanto, l'esigenza di rettifica dell'operazione, che richiede, in via primaria, la negazione del diritto di detrazione in relazione ad un'imposta non dovuta, andrebbe sottoposta al *test* del principio di neutralità nei confronti dell'Erario<sup>43</sup>, ovvero alla verifica dell'inesistenza di perdita di gettito fiscale. Ciò in quanto, secondo le indicazioni della Corte di Giustizia, il rischio di perdita di gettito

---

<sup>41</sup> Cfr. M. GIORGI, "Detrazione e Soggettività Passiva nel Sistema dell'Imposta sul Valore Aggiunto", Padova, 2005, pag. 326, il quale evidenzia come la Corte di Cassazione (sentenza 29 maggio 2001 n. 7289) escluda la natura sanzionatoria di tale disposizione. Trattasi, secondo M. BASILAVECCHIA, "In tema di recupero dell'IVA non dovuta: presupposti, condizioni, modalità", in Riv. Dir. Fin. Sc. Fin., 2004, pag. 48 e 49, di una disposizione che ha funzione cautelativa per sterilizzare gli effetti della detrazione in capo al cessionario/committente. In tal senso anche P. FILIPPI, «Valore aggiunto (imposta)», in Enc. dir., XLVI, pag. 164 e F. RANDAZZO, *cit.*, pag. 151.

<sup>42</sup> Cfr. Sent. 19 settembre 2000, causa C- 454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*.

<sup>43</sup> In realtà il principio di neutralità riguarda più propriamente i soggetti passivi. Il rischio di perdita di gettito per l'Erario è una conseguenza dell'imperfetto funzionamento del principio, ma non può essere considerata diretta espressione di tale principio.

fiscale può essere eliminato dal cedente/prestatore attraverso due modalità:

- 1) impedendo al cessionario/committente di esercitare la detrazione, annullando la fattura prima dell'utilizzo;
- 2) ovvero, qualora sia stata esercitata la detrazione, il cedente/prestatore abbia versato l'imposta all'Erario<sup>44</sup>.

Nella prima ipotesi il cedente/prestatore avrà diritto alla restituzione dell'imposta non dovuta ma già versata, oppure avrà diritto di non versare l'imposta "dovuta" indicata originariamente in fattura. Trattasi di una modalità di rettifica che coinvolge solo il cedente/prestatore e l'Erario.

Nella seconda ipotesi, la rettifica si manifesta attraverso il recupero, da parte dell'Erario, dell'imposta detratta dal cessionario/committente e la restituzione della medesima imposta al cedente/prestatore, di modo che l'operazione sia espulsa dal sistema dell'I.V.A.

A conclusioni diverse, ovviamente, deve pervenirsi nella seconda fattispecie di operazioni inesistenti, vale a dire quelle approntate per perpetrare una frode I.V.A., assunto che tali operazioni, in quanto caratterizzate da un "abuso I.V.A.", non si prestano ad essere variate su iniziativa dei soggetti passivi, ma si pongono l'obiettivo di simulare, agli occhi del fisco, una situazione diversa rispetto a quella reale<sup>45</sup>. In questo caso "oggetto del contendere" non è la possibilità di rettificare l'operazione ma è la "*negazione del beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto*

---

<sup>44</sup> Cfr. Sent. 19 settembre 2000, causa C- 454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, punto 57.

<sup>45</sup> Dal ultimo cfr. Sent. 21 giugno 2012, cause riunite C- 80/11 e C-142/11, *Mahagében kajfi e Péter Dávid*.

*è invocato fraudolentemente o abusivamente*". E tale abuso, in genere, si verifica a monte<sup>46</sup>, ove il fornitore si è reso responsabile di irregolarità consistenti nell'omesso versamento dell'imposta addebitata in via di rivalsa al destinatario che invoca – fraudolentemente, in quanto a conoscenza della irregolarità – il beneficio della detrazione<sup>47</sup>.

In queste ultime ipotesi, dunque, il principio di neutralità, per definizione, non risulta rispettato poiché il "danno" provocato dall'omesso versamento del cedente/prestatore rimane a carico del cessionario/committente. Tuttavia, qualora quest'ultimo dimostri la sua buona fede, cioè che non poteva essere a conoscenza dell'intento fraudolento a monte, rimane a carico dell'Erario<sup>48</sup>.

### **5. – La non definitività dell'operazione per eventi successivi.**

---

<sup>46</sup> Cfr. R. LUPI - M. GIORGI, Enciclopedia Giuridica Treccani – Voce Imposta sul Valore Aggiunto - 2006, par. 12: *"Il cliente non risponde del pagamento dell'imposta da parte del fornitore, e può effettuare la detrazione anche se il proprio dante causa non versa il tributo. Questo ha innescato alcune frodi, in cui società di comodo, che per vari motivi non erano gravate da imposta sugli acquisti (ad esempio perché avevano acquistato da soggetti comunitari), incassavano l'IVA dai clienti ed omettevano di versarla"*.

<sup>47</sup> *"Di conseguenza, è possibile negare al soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente sulla base della giurisprudenza risultante dai punti 56-61 della citata sentenza Kittel e Recolta Recycling, secondo cui occorre dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che il **soggetto passivo**, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, **sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore** o da un altro operatore a monte.*

*Infatti, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle"* (Sent. 21 giugno 2012, cause riunite C- 80/11 e C-142/11, *Mahagében kéft e Péter Dávid*, punti 45 e 46).

<sup>48</sup> Secondo P. CENTORE, *Solo la mancata detrazione dell'IVA erroneamente fatturata al cessionario legittima il rimborso per il cedente*, in G.T. n. 6/2012, pag. 480: *"Negli stadi intermedi, tuttavia, la «partita a tre» (fornitore-Erario-cliente) funziona, garantendo il principio di neutralità dell'IVA, solo nel presupposto che il fornitore versi regolarmente l'imposta che il cliente porta in detrazione. Il meccanismo si inceppa, invece, quando l'Erario non riceve dal fornitore la somma che il cliente reclama come credito, determinando un danno erariale che la giurisprudenza nazionale pone a carico del cessionario- committente, in aperto contrasto con le indicazioni della giurisprudenza comunitaria secondo cui gli effetti dell'evasione vanno bilanciati e ripartiti fra Erario e soggetto passivo"*.

L'operazione, peraltro, oltre che per errori di valutazione, può mutare a causa di eventi successivi che determinano una variazione incidente sulla situazione originaria. Trattasi, in sostanza, delle ipotesi in cui si verifica una caducazione o modificazione degli effetti prodotti originariamente tra le parti, ad esempio per modificazioni del prezzo, che *consentono* oppure *obbligano* il cedente/prestatore a rettificare l'operazione.

A differenza delle ipotesi di errori di valutazione, in tal caso l'operazione originaria trova legittimo ingresso nel campo di applicazione dell'I.V.A., mentre la variazione risulta desumibile da un nuovo presupposto, oggettivamente rilevabile, che individua il momento a partire dal quale si rende possibile la modifica degli effetti prodotti ai fini dell'imposta<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> Tale fattispecie di variazione dipendente da un evento successivo, a differenza dell'imposta indicata in fattura per "errore" e, quindi, non dovuta, risulta espressamente disciplinata dalla Direttiva 2006/112 agli articoli 90 e 185. Per l'imposta illegittimamente addebitata, invece, in assenza di una espressa disposizione UE, la Corte di Giustizia riconosce, sotto il profilo sostanziale, il diritto alla restituzione, mentre spetta agli Stati membri stabilire le modalità di recupero.

## CAPITOLO II

### **L'individuazione e le caratteristiche delle variazioni**

**Sommario:** *1. Il momento di rilevanza delle variazioni - 2. L'oggetto delle variazioni: l'imponibile e l'imposta – 3. Il segno delle variazioni: in aumento ed in diminuzione – 4. Le modalità di effettuazione delle “variazioni”: bilaterale ed unilaterale*

#### **1. – Il momento di rilevanza delle variazioni**

Nel precedente capitolo è stato chiarito che esiste un principio generale di emendabilità delle dichiarazioni ed atti redatti e presentati dai contribuenti e, quindi, di conseguente variazione delle operazioni.

Si è visto, inoltre, che le cause di tali variazioni sono riconducibili sia ad errori involontari, sia ad errori volontari – ad esempio per operazioni inesistenti – entrambi incidenti sulla qualificazione dell'operazione *ab origine*, sia, ancora, al verificarsi di eventi successivi – ad esempio per variazioni di prezzo – che esplicano effetti sull'operazione originaria, correttamente fatturata al momento dell'effettuazione.

Da tale prima distinzione emerge che, mentre le operazioni inficiate da errore, per inesatta qualificazione, trovano

*illegittimamente* ingresso nel campo di applicazione dell'I.V.A., quelle correttamente fatturate, invece, presuppongono una esatta valutazione dell'operazione al momento dell'effettuazione che viene a modificarsi solo a causa di un successivo evento non rilevante *ab origine* sotto il profilo di applicazione dell'imposta.

Nella prima ipotesi – errore *ab origine* – la necessità ovvero l'obbligo della variazione, laddove previsto dal Legislatore, si manifesterebbe immediatamente, ragione per cui gli effetti prodotti dall'operazione, sia in capo al cedente/prestatore sia in capo al cessionario/committente, andrebbero valutati anche nell'ottica di potenziali violazioni oggetto di specifiche sanzioni amministrative, a meno che i suddetti effetti risultino neutralizzati, o quantomeno ridimensionati, proprio dal comportamento attivo dei contribuenti in ordine all'effettuazione della variazione, come avviene, ad esempio, in applicazione del ravvedimento operoso *ex art. 13 D.lgs. 472/1997*.

Nella seconda ipotesi – eventi successivi – la necessità ovvero l'obbligo della variazione, laddove previsto dal Legislatore, si manifesterebbe solo al verificarsi dell'evento.

E', dunque, la rilevanza e la riconoscibilità di uno specifico evento che innesca la procedura di variazione. Pertanto, solamente un mancato e puntuale apprezzamento dell'evento successivo potrebbe generare potenziali conseguenze sotto il profilo sanzionatorio, purché la variazione sia, in tale evenienza, obbligatoriamente prevista dal Legislatore<sup>50</sup>.

## **2. – L'oggetto delle variazioni: l'imponibile e l'imposta.**

---

<sup>50</sup> Cfr. M. BASILAVECCHIA, *op. cit.*, pag. 638 e 639.

Pur avendo finora tratteggiato alcune caratteristiche peculiari in materia di variazione delle operazioni ai fini dell'I.V.A., non è stata ancora affrontata la tematica inerente agli elementi oggetto delle variazioni.

E' stato già osservato che la fattura deve evidenziare un contenuto minimo di informazioni tra cui assumono preminente importanza la determinazione della base imponibile e dell'imposta.

Il meccanismo dell'I.V.A., attraverso il sistema della rivalsa e della detrazione, risulta *fiscalmente neutrale* nei passaggi di produzione e di scambio intermedi, in cui operano i soggetti passivi di diritto, andando ad incidere a valle esclusivamente sul consumatore finale, contribuente di fatto e soggetto su cui grava l'onere dell'imposta.

I soggetti passivi, operatori economici, contribuenti di diritto, agiscono nel procedimento della riscossione *cd. frazionata*<sup>51</sup>, poiché riversano all'Erario il risultato netto derivante dalla differenza tra totalità dell'I.V.A. riguardante le operazioni attive, per le quali è stata esercitata la rivalsa, e totalità dell'I.V.A. riguardante le operazioni passive, per le quali è stata esercitata la detrazione, in riferimento ad un determinato periodo di tempo<sup>52</sup>.

---

<sup>51</sup> Nel Libro Verde della Commissione Europea, Brussels 1.12.2010, SEC (2010), 1455 final, al paragrafo. 4.2.2 è espressamente indicato che il pagamento frazionato è considerato uno dei vantaggi principali dell'I.V.A. che verrebbe meno, ad esempio, in ipotesi di applicazione generalizzata del *reverse charge*. Nella Sentenza della Corte di Giustizia del 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*, punto 22, è chiarito che "(...) i soggetti passivi non sono assoggettati all'IVA, ma, quando intervengono nel processo di produzione e di distribuzione precedente alla fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute, essi sono unicamente tenuti a riscuotere, in ciascuna fase di questo processo, l'imposta per conto dell'amministrazione fiscale, alla quale la restituiscono". In senso analogo G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario – Parte speciale", 2010, Padova,, pag. 747, che considera i soggetti passivi iva "a guisa di sostituti d'imposta". Peraltro, già A. BERLIRI in *Aspetti giuridici ed economici dell'IVA*, Milano, 1973, pag. 32, osservava che "probabilmente la costruzione più aderente alla realtà è quella che vede nel versamento all'erario sempre un versamento d'acconto e nel consumo un fatto che trasforma l'acconto in imposta (...)".

<sup>52</sup> Cfr. P. CENTORE (a cura di) *Codice IVA Nazionale e Comunitaria Commentato*, 2010, Milano pag. 11, il quale rileva che le quattro caratteristiche fondamentali dell'I.V.A.



Il *procedimento* di riscossione frazionata per massa di operazioni, tuttavia, si affianca ma non muta la caratteristica *basilare* dell'I.V.A. che resta “un'imposta *istantanea*, che colpisce ogni *singola* operazione imponibile”. Tale procedimento globale potrebbe costituire un sistema meramente volto a superare le difficoltà contabili ed amministrative chiaramente riscontrabili in un metodo applicativo di corresponsione dell'imposta all'Erario che si fondi sulla singola operazione<sup>53</sup>.

In realtà la riscossione frazionata attiene al procedimento di determinazione dell'imposta dovuta dal soggetto passivo, ove la detrazione rappresenta l'istituto assolutamente rilevante<sup>54</sup>, ragione per

---

possono essere desunte dalla sentenza della Corte di Giustizia del 3 ottobre 2006, causa C-475/03, *Banca Popolare di Cremona*:

- *l'Iva si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi;*
- *è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti;*
- *viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza;*
- *gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo sono detratti dall'imposta dovuta, cosicché il tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso dell'imposta va a carico del consumatore finale.*

<sup>53</sup> Cfr. A. COMELLI, *cit.*, pag. 389. Cfr. anche L. CECAMORE, *Digesto delle Discipline Privatistiche – Voce: Valore Aggiunto (Imposta Sul)*, par. 13, pag. 369, il quale evidenzia come l'Iva abbia elementi dell'imposta d'atto ed elementi dell'imposta periodica ed in particolare che “*Attengono all'aspetto dell'imposta d'atto gli adempimenti da porre in essere in relazione alla singola operazione effettuata per il calcolo dell'IVA relativa alla stessa operazione (e, quindi, ad esempio la fatturazione) mentre attengono all'aspetto dell'imposta periodica gli adempimenti da porre in essere per il calcolo dell'IVA dovuta per le operazioni effettuate nel corso del periodo, che coincide con l'anno solare, tra i quali adempimenti primeggia la presentazione della dichiarazione annuale*”. Inoltre, in merito alla formalizzazione delle singole operazioni, l'autore rileva a pag. 376 che “*Ciò dipende dalla struttura del tributo che, pur presupponendo la liquidazione cumulativa, per masse, dell'imposta relativa alle operazioni effettuate e di quella relativa agli acquisti, tiene necessariamente pur sempre conto della disciplina applicabile alle singole operazioni*”.

<sup>54</sup> Sulla ricostruzione della struttura e del presupposto impositivo dell'IVA cfr. L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. Dir. Trib.* 1993, I, pag. 1286 e ss. Secondo G. FALSITTA, “*Manuale di diritto tributario – Parte speciale*”, 2010, Padova, pag. 747 l'I.V.A. si distingue in mera obbligazione anticipatoria che fa capo ai soggetti passivi di diritto, le cui caratteristiche sono la periodicità e la neutralità, “*appunto perché i soggetti passivi iva, a guisa di sostituti d'imposta, riscuotono il tributo (che graverà giuridicamente sui consumatori finali) per conto dello Stato*”, ed I.V.A. come prelievo definitivo “*che ha il suo presupposto di fatto nelle singole operazioni imponibili di acquisto, poste in*

cui sembra da privilegiare la tesi che riconosce preminenza alle singole operazioni nell'ambito di una più complessa struttura dell'imposta.

In tale contesto, la determinazione della base imponibile e dell'imposta per singola operazione rappresenta il nucleo centrale in ordine alla valutazione delle medesime operazioni ed alla conseguente fatturazione. Tale determinazione, dunque, si configura quale elemento iniziale e preordinato all'attuazione del meccanismo impositivo<sup>55</sup>.

Come sopra osservato, in presenza di eventi successivi, che presuppongono l'esatta valutazione e fatturazione dell'operazione al momento di effettuazione, gli unici elementi oggetto di variazione successiva non potranno che essere la base imponibile e l'imposta (ad esempio per variazione del prezzo)<sup>56</sup>.

Al contrario, nell'ipotesi di errori *ab origine*, anche gli altri elementi indicati in fattura, ad esempio i soggetti tra cui è effettuata l'operazione ovvero la descrizione dell'operazione, potrebbero produrre conseguenze ai fini delle variazioni purché si riflettano, indirettamente, sulla base imponibile e/o sull'imposta. In una fattura soggettivamente inesistente è l'indicazione *errata* del soggetto che ha

---

*essere da un non soggetto iva, il quale in quanto tale soggiace alla rivalsa ma non ha diritto alla detrazione. L'iva come obbligazione definitiva è un'imposta istantanea, che colpisce ogni singola operazione imponibile".* Anche F. GALLO, *Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 1266, rileva che *"la capacità contributiva possa "passare" da soggetto a soggetto, fin dove arriva la rivalsa giuridicamente regolata e fin dove opera lo "scorporo" dell'Iva dovuta dal dettagliante, con la conseguente sua compenetrazione nel prezzo al minuto"* e che *"il sistema normativo dell'Iva andrebbe considerato in modo unitario, avendo riguardo, da una parte, alla sua ratio costituzionale ordinata alla tassazione del consumo e, dall'altra, alla funzione del meccanismo impositivo di strumento attuativo di tale ratio"*.

<sup>55</sup> In tal senso cfr. G. COCCO, "Fattura nel diritto tributario", in *Dig. Disc. Priv. Sez. comm.*, VI, Torino, 1991, pag. 2.

<sup>56</sup> A conferma di ciò è agevole osservare che la normativa UE, la quale prevede espressamente le variazioni riguardanti eventi successivi, contempla tale disciplina nell'ambito dell'art. 90 che riguarda le riduzioni della base imponibile. Del resto, lo specifico riferimento alla variazione in parola, è confermato dalla collocazione della norma nel Titolo VII concernente la "base imponibile".

effettuato l'operazione che si pone quale ostacolo all'utilizzo dell'imposta indicata in fattura ai fini della detrazione da parte del cessionario/committente. Analogamente, l'errata qualificazione e descrizione dell'operazione in fattura potrebbe comportare, sotto il profilo formale, l'applicazione di un regime di esenzione o di non imponibilità che, ad una corretta qualificazione e descrizione, non sarebbe invece applicabile. Anche in tal caso non è l'errata descrizione che, di per sé, richiede la variazione, ma sono gli effetti che tale descrizione comporta in termini di errata determinazione dell'imposta ad innescare un potenziale meccanismo di variazione.

Per tali ragioni, come meglio verrà trattato nel seguito, sia le disposizioni UE sia quelle nazionali prevedono un sistema di variazioni che possono incidere, a seconda dei casi, sulla determinazione della base imponibile oppure sull'imposta. Peraltro, risulta evidente come dal principio fondamentale del funzionamento dell'I.V.A. possa essere desunto un rapporto di stretta correlazione tra (la variazione del)l'imponibile e (del)l'imposta, nel senso che ad una variazione della base imponibile normalmente dovrebbe accompagnarsi anche una variazione dell'imposta.

Ciò in virtù della definizione contenuta nell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva I.V.A. secondo cui *«il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione»*.

Di conseguenza, *la variazione dell'imposta* è il risultato che, in ultima analisi, presenta risvolti in ogni caso rilevanti e direttamente apprezzabili ai fini dell'obbligo di apportare tali modificazioni, poiché, sotto un profilo generale, riflette l'aggiustamento in relazione

ad una sottovalutazione di una imposta dovuta ovvero ad una evidenziazione di una imposta non dovuta.

In termini di rilevanza della “variazione” dell’imposta, peraltro, è stato già osservato che il principio di neutralità esplica effetti tali da richiedere una modalità di applicazione della rettifica tale che non addossi ai soggetti passivi alcun *onere di imposta*.

Sotto tale prospettiva, quindi, potrebbe essere avanzata la tesi che stabilisce una sorta di dipendenza delle rettifiche della base imponibile in ragione degli effetti prodotti in termini di imposta.

Invero, modificazioni isolate della base imponibile, senza effetti sull’imposta, potrebbero ritenersi irrilevanti o comunque non obbligatorie laddove non incidano, *né direttamente né indirettamente*, sul funzionamento dell’imposta indicato nel citato principio.

Anche in un’ottica di *controllo e di adempimenti*, a norma dell’art. 273 della suddetta direttiva, gli Stati membri, a determinate condizioni, possono prevedere gli *obblighi che ritengono necessari ad assicurare l’esatta riscossione dell’I.V.A.* e ad evitare le evasioni. Tale ultima disposizione, peraltro, secondo l’interpretazione della Corte di Giustizia, costituisce il fondamento normativo che consente agli Stati Membri di introdurre nei propri ordinamenti adempimenti applicativi, non contemplati dalle direttive UE, al fine di pervenire alla concreta variazione<sup>57</sup>. Di conseguenza, laddove non si ravvisino fattispecie incidenti sull’esatta riscossione dell’imposta, l’obbligo della variazione potrebbe essere ritenuto assente o, comunque, inutile<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> Tale conclusione, anche in relazione alla rilevanza del citato art. 273 nella previsione dei procedimenti di variazione, desumibile dalla Sentenza della Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*, punti da 21 a 28.

<sup>58</sup>In particolare i punti 26 e 27 della sentenza citata alla nota precedente recitano:

*Per quanto riguarda la questione se i principi di neutralità dell’IVA e di proporzionalità ostino a siffatta esigenza, si deve ricordare che l’articolo 90, paragrafo 1, della direttiva IVA obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell’importo dell’IVA dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un’operazione, il*

In altri termini, se un'operazione varia solo nella base imponibile senza effetti sull'imposta, la variazione potrebbe ritenersi non obbligatoria, come accadrebbe in una rettifica di prezzo di un'operazione non imponibile o di una operazione esente. Così come si potrebbe essere tentati di giudicare irrilevante, ai fini della variazione, la classificazione, e la conseguente fatturazione, di un'operazione come "non imponibile" anziché come esente.

In entrambi i casi, espungendo la singola operazione dal contesto complessivo, nessuna imposta sarebbe dovuta. Tuttavia è probabile che, per il cedente/prestatore, la fatturazione di un'operazione esente, al contrario di una non imponibile, generi effetti negativi in termini di detrazione<sup>59</sup>. All'esito di tale analisi, il cedente/prestatore avrebbe detratto un'imposta superiore rispetto a quella per la quale aveva il corrispondente diritto. Ed in tal senso l'applicazione del principio generale contenuto nell'art. 184 della Direttiva del Consiglio 2006/112<sup>60</sup> imporrebbe di rettificare la detrazione poiché sarebbe necessario *variare* il regime dell'operazione annullando la base imponibile dell'operazione "non imponibile" ed aumentando la base imponibile dell'operazione esente, benché originariamente considerata non imponibile. In tale ambito, dunque, la variazione della base imponibile della singola operazione esente potrebbe risultare obbligatoria, poiché produrrebbe i suoi effetti sul diritto alla detrazione in capo al cedente/prestatore.

---

*corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo (v. sentenza del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punto 16).*

*Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva IVA, 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'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza Goldsmiths, cit. supra, punto 15)".*

<sup>59</sup> Cfr. articoli 19 e 19-bis del D.P.R. n. 633/1972.

<sup>60</sup> Il quale recita "la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto"

Tuttavia, nella fattispecie da ultimo esaminata, v'è da chiedersi se la suddetta variazione sia rilevabile, anche sotto il profilo procedurale, unicamente in relazione alla posizione fiscale del cedente/prestatore, il cui esercizio alla detrazione risulta inficiato da errore, e non, quindi, anche in capo al cessionario/committente, per il quale la registrazione di un'operazione "non imponibile" in luogo di una esente sarebbe completamente ininfluyente ai fini dell'imposta dovuta nei confronti dell'Erario<sup>61</sup>.

### ***3. – Il segno delle variazioni: in aumento ed in diminuzione.***

Da quanto precede si evince l'esistenza di alcuni comuni denominatori delle fattispecie rientranti nella definizione di "variazione" costituiti dall'errore, in senso lato, e dalla modifica della situazione iniziale a causa di un evento successivo che, esemplificando, abbiamo individuato nella modifica del prezzo.

E' pertanto evidente, come del resto risulta dal dato letterale di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1973, che le variazioni in ambito I.V.A. siano teoricamente divisibili rispetto a due fattispecie: in aumento ed in diminuzione.

Si verifica una variazione in aumento in tutte le ipotesi in cui l'operazione originaria sia inficiata da un errore il cui risultato si estrinsechi in una sottovalutazione della base imponibile e/o dell'imposta, ovvero nell'ipotesi in cui il verificarsi di un evento successivo comporti una integrazione del prezzo (base imponibile) inizialmente fatturato.

---

<sup>61</sup> Sul punto cfr. CARINCI, *op. cit.*, pag. 722-724, il quale rileva che l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 è, sotto il profilo del dato testuale, strutturato in modo da prendere in considerazione esclusivamente operazioni imponibili.

*Mutatis mutandis* le suddette conclusioni sono applicabili anche alle variazioni in diminuzione, fermo restando che i singoli eventi successivi che originano la variazione nelle due fattispecie potrebbero differire, posto che, ad esempio, l'annullamento di un'operazione non può che avere effetti unicamente in diminuzione non già in aumento, mentre, come osservato, generiche modificazioni del prezzo originario potrebbero incidere in entrambi i sensi.

Al di fuori del suddetto schema si collocano, invece, le operazioni inesistenti che non si prestano ad essere accomunate nelle due fattispecie di variazioni, essendo unicamente verificabili nell'ambito delle eventuali variazioni in diminuzione. E' intuitivo, infatti, che la fatturazione di una operazione inesistente possa essere rettificata solamente mediante l'annullamento e l'espulsione dell'operazione dal campo di applicazione dell'imposta.

In tale ambito di analisi, merita immediatamente rilevare come le variazioni in aumento costituiscano, anche sotto il profilo normativo, interpretativo e casistico, la parte meno problematica all'interno del più ampio insieme delle variazioni, mentre quelle in diminuzione, in rettifica di una imposta non dovuta, comportano, al contrario, maggiori complessità e criticità.

#### ***4. – Le modalità di effettuazione delle “variazioni”: bilaterale ed unilaterale.***

Sotto il profilo classificatorio, esiste una ulteriore distinzione in tema di variazioni, le quali potrebbero essere scomponibili in quelle che *necessariamente* comportano una riconsiderazione dell'operazione rispetto alla posizione dei tre soggetti coinvolti (cedente/prestatore; cessionario/committente; Erario) ed in quelle che, invece, hanno effetti unicamente in relazione al rapporto soggetto passivo – Erario.

In tale ultima casistica rientrano certamente le correzioni di errori attinenti alle fasi procedurali successive alla fatturazione (ad esempio registrazione e liquidazione) che non intaccano, evidentemente, la posizione della controparte della singola operazione.

Così come potrebbero rientrare le variazioni che non incidono direttamente sull'imposta e, pertanto, non necessiterebbero anche di una variazione rispetto alla posizione della controparte<sup>62</sup>.

Dunque, sulla base delle precedenti osservazioni, risulta evidente come la "variazione" dell'operazione possa incidere contemporaneamente sulla posizione di entrambi i soggetti passivi coinvolti - esauendo le sue conseguenze nell'ambito della rettifica simmetrica dell'imposta addebitata in rivalsa e di quella detratta, con effetti neutri per l'Erario -, ovvero possa riguardare unilateralmente la posizione del cedente/prestatore e/o del cessionario/committente, la cui azione sarebbe volta ad incidere esclusivamente sulla propria dichiarazione (ad es. per errori di registrazione o liquidazione).

A quest'ultimo caso di rettifica unilaterale deve essere affiancata una situazione – riguardante le variazioni in diminuzione per errori – che potremmo definire ibrida, poiché, sotto il profilo sostanziale, richiederebbe una rettifica simmetrica, mentre, sotto il profilo procedurale, potrebbe consentire azioni distinte ed indipendenti che non interferiscono fra loro.

---

<sup>62</sup> Ad esempio con riferimento alla rettifica di operazioni esenti, originariamente considerate escluse ovvero non imponibili.

Un caso peculiare di rettifica unilaterale è desumibile dai rimborsi per buoni sconto concessi dai "produttori" direttamente ai "consumatori finali", senza inficiare la posizione dei soggetti passivi intermedi, "grossisti" e dettaglianti". Per tale fattispecie la Corte di Giustizia, con due importanti pronunce (Sentenza del 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*, e del 15 ottobre 2002, causa C-427/98, *Commissione/Germania*) ha statuito, sulla base del principio di neutralità, la necessità di ridurre unilateralmente la base imponibile del produttore di un importo pari al buono rimborsato scorporato dell'IVA. Su questo argomento si tornerà in maniera più approfondita nel capitolo IV.



Più precisamente, sulla base del funzionamento dell'I.V.A., ed in specie in ossequio al principio di neutralità, la variazione dovrebbe richiedere un simmetrico aggiustamento nei confronti del cedente/prestatore e del cessionario/committente<sup>63</sup>, mentre, sotto il profilo procedurale, potrebbe estrinsecarsi in separate azioni di ripetizione, nei confronti dell'Erario da parte del cedente/prestatore e nei confronti di quest'ultimo, da parte del cessionario/committente. In tal caso resterebbe, inoltre, "scoperta" la posizione dell'Erario nei confronti del cessionario/committente, il quale dovrebbe subire il recupero della detrazione illegittimamente effettuata su un'imposta non dovuta.

E' intuitivo, di conseguenza, che laddove la fase procedurale della variazione presenti il rischio di pregiudicare la corretta applicazione dei principi fondamentali che presiedono al funzionamento del sistema I.V.A., occorrerà approntare delle contromisure al fine di preservare i detti principi.

---

<sup>63</sup> Sulla simmetria cfr. anche R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in Enc. Giur. Reccani, XVI, Roma, pag. 19; F. TESAURO, *Sulla detraibilità dell'IVA relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sull'applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente cessionario)*, in Giur. It., 1996; III, pag. 84; L. ROSA, *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'IVA erroneamente addebitata in fattura*, in Riv. Dir. Trib., 1993, II, pag. 441. M. BASILAVECCHIA, "Le note di variazione", Giur. Sist.dir. trib. L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, (a cura di G. Tesauro), pag. 640 "(...) al fine conservare l'equilibrio economico tra rivalsa e detrazione, il diminuire dell'importo oggetto della prima comporta un obbligo, per il soggetto che la subisce, di diminuire in misura corrispondente l'importo detraibile (...)".

## CAPITOLO III

### **Gli effetti sui soggetti interessati dalle variazioni nelle ipotesi di restituzione dell'imposta "non dovuta" e l'applicazione del principio di neutralità**

**Sommario:** 1. *Caratteristiche della neutralità dell'imposta connessa alla rivalsa e alla detrazione* – 2. *La neutralità per l'Erario. Il rischio di perdita di gettito fiscale* – 3. *La neutralità dell'imposta non dovuta* – 4. *L'imposta non dovuta all'atto dell'immissione al consumo* – 5. *L'applicazione concreta del principio di neutralità nella variazione mediante "restituzione"* – 6. *L'affievolimento del principio di autonomia dei rapporti giuridici prospettato dalla Corte di Cassazione* – 7. *Considerazioni di ordine finanziario. La concreta utilità della variazione* – 8. *La diversità dei termini per l'azione di rimborso e la verifica del principio di effettività. Rapporto con il principio di neutralità.* – 9. *Neutralità dell'imposta ed effetti procedurali e processuali.* – 10. *Principi UE ed autonomia processuale*

#### ***1. Caratteristiche della neutralità dell'imposta connessa alla rivalsa e alla detrazione***

Come sopra osservato 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<sup>64</sup>, nei passaggi di produzione e di

---

<sup>64</sup> F. TESAURO, "Il principio europeo di neutralità dell'Iva e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito" in "Giurisprudenza Italiana" n. 8-9 del 2011, pag. 1938.

scambio intermedi, in cui operano i soggetti passivi di diritto, prima di *incidere* a valle il consumatore finale.

Il profilo del principio di neutralità, nei suddetti termini, si riconnette, dunque, direttamente all'esercizio del diritto di detrazione, lasciando, invece, sullo sfondo l'aspetto concorrenziale, ancorché un collegamento tra i due aspetti sia evincibile dal settimo considerando della Direttiva 2006/112 laddove si afferma che "(...) *sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione*"; carico fiscale che, come specificato qui di seguito, deve esclusivamente incidere sul consumatore finale<sup>65</sup>.

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.

In primo luogo, secondo l'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia, i soggetti passivi sono interamente esonerati, attraverso la *detrazione*, dall'I.V.A. pagata sui beni e servizi che abbiano acquistato per l'esercizio delle proprie attività soggette ad imposizione<sup>66</sup>. In secondo luogo, l'importo dell'I.V.A. di cui il cedente/prestatore è dichiarato debitore nei confronti dell'amministrazione finanziaria non può essere più elevato dell'importo dell'imposta addebitata in *rivalsa*

---

<sup>65</sup> Sotto un profilo sistematico occorrerebbe distinguere, invero, il consumo con l'immissione in consumo, posto che, in talune ipotesi, anche i soggetti passivi possono rimanere incisi dall'imposta. Sul punto L. SALVINI, *op. cit.*, pag. 1327 precisa che "(...) *è proprio la negazione del diritto di detrazione il mezzo che il legislatore impiega per incidere il consumatore finale (che) consente di ricondurre abbastanza agevolmente tutte le fattispecie in cui tale diritto viene negato a soggetti passivi l'IVA all'equiparazione con la situazione del consumatore finale e di giustificare conseguentemente la definitività del prelievo in capo a tali soggetti*".

<sup>66</sup> Cfr. Corte di Giustizia Sentenza 26 maggio 2005, causa C-465/03, *Kretztechnik*, punto 34 e giurisprudenza ivi citata.

che gli è dovuta dai cessionari/committenti<sup>67</sup>. In terzo luogo, in forza dello stesso principio, l'importo riscosso dall'amministrazione fiscale a titolo di I.V.A. non deve essere superiore a quello versato dal consumatore finale al soggetto passivo<sup>68</sup>. Se è vero che gli operatori economici/soggetti passivi non possono essere incisi dal tributo non può che derivarne il divieto, in capo all'Erario, di riscuotere dai soggetti passivi un'imposta superiore a quella versata dal consumatore finale.

## ***2. La neutralità per l'Erario. Il rischio di perdita di gettito fiscale***

Nella prospettiva dell'Erario, come già anticipato, corollario del principio di neutralità è la sterilizzazione del rischio di perdite di gettito fiscale. Si è già osservato, invero, che l'obbligo di corresponsione dell'I.V.A. comunque indicata in fattura risponda all'esigenza di evitare una perdita di gettito per l'Erario, nelle ipotesi in cui tale rischio non possa dirsi completamente eliminato qualora il soggetto destinatario della fattura abbia effettivamente esercitato il diritto alla detrazione<sup>69</sup>. In tale contesto, invero, l'immanenza del principio di neutralità si pone su un piano di chiara prevalenza rispetto

---

<sup>67</sup> Cfr. Conclusioni Causa C-274/10 del 26 maggio 2011, punto 58 e Sentenza 26 gennaio 2012, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*, punto 27. Sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*, punto 30: "(...) Non sarebbe quindi compatibile con la direttiva il fatto che la base imponibile sulla quale è calcolata l'IVA dovuta dal produttore, in quanto soggetto passivo, fosse più elevata dell'importo che egli ha alla fine riscosso. Se così fosse, non verrebbe rispettato il principio della neutralità dell'IVA nei confronti dei soggetti passivi, tra cui rientra il produttore".

<sup>68</sup> Cfr. Corte di Giustizia del 5 marzo 2009, causa C-302/07, *J D Wetherspoon*, punto 34 e giurisprudenza ivi citata

<sup>69</sup> Cfr. Corte di Giustizia Sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco*, punto 29: *Infatti, anche se l'esercizio di tale diritto a detrazione è limitato soltanto alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'IVA (v. sentenza Genius, cit., punto 13), il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in via di principio, eliminato completamente fintantoché il destinatario di una fattura che espone un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di siffatto esercizio, ai sensi dell'art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva (v., in tal senso, sentenza Schmeink & Cofreth e Strobel, cit., punto 57).*

agli altri principi, posto che esso supera l'approccio teorico, laddove, nei fatti, si realizzi una ipotesi contraria al funzionamento dell'imposta. Si è rilevato, invero, in termini teorici, che è da respingere il meccanismo in virtù del quale qualsiasi imposta indicata in fattura, e quindi anche una "non imposta", possa essere detratta. Purtuttavia, in concreto, può verificarsi che il cessionario/committente, entrato in possesso di una fattura formalmente corretta, eserciti, comunque, il diritto alla detrazione e che, per talune ragioni, l'Amministrazione finanziaria non sia posta nelle condizioni di negare tale detrazione<sup>70</sup>.

Ne consegue che il *mantenimento* dell'obbligo di corrispondere l'I.V.A. indicata in fattura potrebbe trovare naturale applicazione nelle ipotesi in cui, ad una detrazione effettuata da parte del cessionario/committente (sulla base dell'imposta indicata in fattura, ancorché non dovuta), si affianchi una richiesta di *rettifica unilaterale* da parte del cedente/prestatore, volta a recuperare l'imposta inizialmente versata ma non dovuta nei confronti dell'Erario, senza possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere alla contestuale rettifica della detrazione nei confronti del cessionario/committente. Vista sotto altra prospettiva, tale ipotesi darebbe origine ad un'anomalia nel meccanismo di riscossione

---

<sup>70</sup> Cfr. Conclusioni alla Sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco*, punto 19: "(...) Tuttavia, non sempre vi è la garanzia che le autorità fiscali giungano a conoscenza di tale circostanza. Inoltre, **può accadere che la detrazione fiscale sia già stata riconosciuta, prima che venga in luce la circostanza che la prestazione di servizi conteggiata in fattura non fosse imponibile, ovvero non lo fosse nella misura ivi esposta. Pertanto, il soggetto che ha emesso la fattura deve versare l'imposta ivi esposta, fintanto che la fattura non venga rettificata e il rischio di perdita del gettito fiscale non sia scongiurato**" e Corte di Giustizia Sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco* punto 30: *Secondo quest'ultima disposizione, quando un soggetto passivo è in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'art. 22, n. 3, della medesima direttiva, può fare valere presso l'amministrazione finanziaria il proprio diritto a detrazione dell'IV/A. Orbene, come rilevato dai governi olandese e tedesco, non si può escludere che talune circostanze e taluni rapporti giuridici complessi impediscano all'amministrazione finanziaria di accertare, in tempo utile, che altre considerazioni ostano all'esercizio del diritto a detrazione*

frazionata, con l'effetto finale consistente nella corresponsione, a favore dell'Erario, di una imposta *inferiore* rispetto a quella versata dal consumatore finale, vigendo la regola della “*corrispondenza tra l'imposta versata dal consumatore finale e quella gravante sulle operazioni effettuate nei diversi stadi della catena di distribuzione*”<sup>71</sup>.

### **3. La neutralità dell'imposta non dovuta**

Se i soggetti passivi non possono essere incisi dall'imposta e l'Erario non può incassare un'imposta in misura superiore né inferiore (perché ci sarebbe una perdita di gettito fiscale) rispetto a quanto corrisposto dal contribuente di fatto-consumatore finale, il sistema dell'I.V.A. dovrebbe garantire, in linea generale, che le variazioni incidenti sull'imposta si realizzino salvaguardando, per tutti i soggetti coinvolti, l'applicazione del principio di neutralità, come sopra delineato.

Il passaggio logico, tuttavia, presuppone una precisazione in relazione alle variazioni in diminuzione dell'imposta, qualora non sia dovuta.

Come acutamente già osservato in dottrina, il diritto al credito d'imposta nel sistema dell'I.V.A. e, di conseguenza il diritto alla detrazione, deriva dal compimento di una operazione imponibile, fondata su un “fatto generatore”, non già dalla mera indicazione in fattura dell'I.V.A., poiché, in quest'ultimo caso, non nascerebbe un “credito d'imposta” ma un credito da pagamento indebito<sup>72</sup>: ciò in

---

<sup>71</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 15 ottobre 2002, causa C-427/98, *Commissione/Germania*, punto 53.

<sup>72</sup> G. FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva applicata in carenza del presupposto*, Riv. Dir. Fin. e sc. fin., 1994, II, pag.37.

quanto l'imposta erroneamente indicata è una "non imposta"<sup>73</sup>. Il punto nodale, dunque, è costituito dalla constatazione in base alla quale non può, come principio generale, essere accettata la tesi che riconosce il diritto alla detrazione per il solo fatto dell'indicazione in fattura di una presunta IVA, pur in assenza del presupposto applicativo.

Se così è, risulterebbe, peraltro, difficile giustificare l'applicazione del principio di neutralità rispetto ad un ammontare addebitato in rivalsa per il quale manca il presupposto di assoggettamento ad I.V.A. E' evidente che, la non imposta, in sé considerata, non deve essere neutra o, quantomeno, nessun principio di neutralità risulterebbe direttamente applicabile alla non imposta indicata in fattura<sup>74</sup>.

Tuttavia, ed è questo il passaggio rilevante, la "non imposta" entra nel sistema I.V.A. inficiando la riscossione frazionata in testa al cedente/prestatore ed in testa al cessionario/committente, che esporranno una liquidazione I.V.A. errata esattamente pari all'IVA illegittimamente addebitata in rivalsa ed illegittimamente detratta<sup>75</sup>.

---

<sup>73</sup> A tal proposito, emerge chiaramente come le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia nel caso *Karageorgou*, punto 52, in base alle quali per l'IVA indebitamente fatturata (la non-IVA) non vi sarebbe un rischio di perdita fiscale, siano sicuramente incomplete, poiché dovrebbero riferirsi solo all'ipotesi in cui il cessionario non esercita il diritto alla detrazione. A tal fine, il punto 53 conclusivo della sentenza, che recita: "Pertanto, la seconda questione pregiudiziale va risolta nel senso che l'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva non osta alla restituzione di un importo erroneamente indicato come IVA in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci nel caso in cui i servizi in questione non siano soggetti all'IVA e, di conseguenza, l'importo fatturato non possa essere considerato IVA", andrebbe completato con la constatazione, di carattere generale, che l'importo fatturato non può essere considerato IVA nemmeno dal cessionario che non può, di conseguenza, accampare alcun diritto alla detrazione.

<sup>74</sup> Cfr. G. FRANSONI, *op. loc. cit.*, pag. 41 che sottolinea come "il riferimento alla neutralità perde ogni funzione giustificatrice dell'esercizio del diritto di detrazione in tutti i casi in cui essa non sia riferibile all'applicazione del tributo in collegamento con il suo presupposto".

<sup>75</sup> Sul punto G. FRANSONI, *cit.*, pag. 40, chiarisce che "(...) la procedura di variazione, infatti, si risolve in un adempimento altrettanto strumentale volto non ad incidere sull'operazione o sull'ammontare dell'imposta dovuta, ma a far coincidere l'ammontare dell'imposta dovuta con le risultanze dei registri Iva e, per il nesso procedimentale che esiste fra tali adempimenti e l'obbligazione d'imposta, a consentire legittimamente il versamento dell'imposta effettivamente dovuta".

La neutralità, dunque, deve essere garantita, ma in modo tale che la variazione in relazione all'imposta non dovuta riporti le posizioni dei soggetti passivi entro i limiti previsti dalle disposizioni applicabili in tema di rivalsa, detrazione e versamento<sup>76</sup>.

Ne consegue, ulteriormente, che il principio di neutralità non risulterebbe applicabile in relazione alla specifica "non imposta", ma in riferimento alla correzione degli effetti prodotti dalla "non imposta" in termini di riscossione frazionata dell'I.V.A. complessivamente dovuta dai soggetti passivi.

Il principio può essere sintetizzato dal seguente esempio.

Qualora A (cedente/prestatore, soggetto passivo di diritto) ceda a B (cessionario/committente, soggetto passivo di diritto) per 100 + 21 di IVA e B, a sua volta ceda a C (consumatore finale) per 200 + 42 di IVA, A verserà all'Erario 21 ed ugualmente farà B. Qualora l'IVA effettivamente dovuta nella prima cessione fosse pari a 10, anziché a 21, e qualora solo A, chiedesse la rettifica, si verificherebbe una perdita di gettito per l'Erario esattamente pari ad 11, che riscuoterebbe, di fatto, nella prima fase 10 e nella seconda fase 21, nonostante il consumatore finale abbia corrisposto 42 di IVA. Analogamente, se la rettifica operasse solo a favore dell'Erario, in

---

<sup>76</sup> Sul punto, a commento della Sentenza della Corte di Giustizia del 15 marzo 2007, causa 35/05, *Reemtsma*, L. SALVINI, *La rivalsa e i rapporti interni nell'IVA*, in *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007, evidenza che i giudici comunitari hanno chiarito che "(...) il principio di "neutralità" copre anche l'IVA erroneamente addebitata, nel senso che l'ordinamento deve garantirne il recupero"; l'A. rileva che la mancata accettazione dei medesimi principi sostanziali, applicabili nell'ambito dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, anche per le ipotesi di rimborso provocherebbe "lo scardinamento del sistema simmetrico costruito dal legislatore con riferimento sia alla nascita delle obbligazioni dei soggetti coinvolti nel prelievo, sia al venir meno in tutto o in parte di tali obbligazioni; sistema che si fonda in sostanza sulla regola simul stabunt, simul cadent".

D'altra parte la stessa Corte di Giustizia Sent. 19 settembre 2000, causa C- 454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, punto 58, chiarisce che "(...) il principio della neutralità dell'IVA richiede che l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata".



termini di negazione della detrazione in capo a B per 11, vi sarebbe un indebito arricchimento per l'Erario, che incasserebbe una imposta complessiva superiore a quella che ha gravato sul consumo finale. Se, infine, la rettifica fosse solo a favore del cessionario/committente B, il cedente/prestatore A avrebbe versato all'Erario un'imposta complessiva di cui una parte non riaddebitata in rivalsa. In tutte queste ipotesi, dunque, ci sarebbe una violazione del principio di neutralità così come interpretato dalla giurisprudenza della Corte UE.

Sotto tale profilo emerge chiaramente la duplice natura dell'I.V.A., quale imposta d'atto, per singola operazione, e quale imposta periodica, in riferimento alle liquidazioni e versamenti periodici, nonché alla stessa dichiarazione<sup>77</sup>. Più precisamente, mentre l'I.V.A. "non dovuta" indicata in fattura non è, in principio, detraibile, essa risulta comunque dovuta dall'emittente fintantoché non sia eliminato il rischio derivante dall'utilizzo che, in concreto, può farne il destinatario. Pertanto, se tale rischio non è eliminato in radice, impedendo al destinatario di utilizzare la fattura che indica l'imposta non dovuta, l'emittente dovrà far concorrere la "non imposta" alla liquidazione ed al versamento periodico. Come già osservato dalla Corte di Giustizia<sup>78</sup>, in entrambe le ipotesi (annullamento della fattura prima dell'utilizzo e versamento dell'imposta non dovuta da parte dell'emittente) non può verificarsi una perdita di gettito per l'Erario, per cui la successiva variazione dovrà essere consentita. In tale prospettiva la variazione si pone quale rimedio preventivo, nell'ottica del cedente/prestatore, per evitare di essere successivamente esposto ad una azione di ripetizione da parte del cessionario/committente,

---

<sup>77</sup> Cfr. L. CECAMORE, Digesto delle Discipline Privatistiche – Voce: Valore Aggiunto (Imposta Sul), par. 13, pag. 369.

<sup>78</sup> Cfr. Sent. 19 settembre 2000, causa C- 454/98, *Schmeink e Cofreth e Strobel*, punto 57.

mentre, nell'ottica di quest'ultimo, per evitare di vedersi negare la detrazione della non imposta da parte dell'Erario.

Ciò nella acquisita consapevolezza, da parte dei soggetti coinvolti, dell'inesistenza del presupposto di applicazione del tributo.

Ne consegue, ulteriormente, che se la variazione avviene in via unilaterale a favore di un solo soggetto coinvolto (Erario, cedente/prestatore, cessionario/committente), la controparte del rapporto, automaticamente, si troverebbe in una situazione di "svantaggio", che esprime una violazione del principio di neutralità ed è misurabile, nel caso di variazione a favore del cedente/prestatore (ed a sfavore dell'Erario), dalla minore imposta incassata dall'Erario rispetto a quella gravante sul consumo finale, nel caso di variazione a favore dell'Erario (ed a sfavore del cessionario/committente) dalla maggiore imposta incassata dall'Erario rispetto a quella gravante sul consumo finale e, nel caso di variazione a favore del cessionario/committente (ed a sfavore del cedente/prestatore), dalla maggiore imposta corrisposta dal cedente/prestatore all'Erario rispetto a quella addebitata, di fatto, in rivalsa al cessionario/committente.

#### ***4. L'imposta non dovuta all'atto dell'immissione al consumo***

Già in premessa è stato segnalato che il presente lavoro attiene alle procedure di variazione riguardanti i rapporti economici tra cedente/prestatore e cessionario/committente, soggetti passivi. Tuttavia, qualora il cessionario/committente non possa esercitare appieno il diritto alla detrazione, poiché svolge, ad esempio, esclusivamente o parzialmente un'attività esente, le vicende relative al recupero dell'imposta non dovuta non potrebbero essere analizzate alla luce del principio di neutralità, quantomeno con riferimento alla posizione dell'Erario e del cessionario/committente. Invero, per

definizione, in tale fattispecie, il rapporto trilatero non è neutro per tali due soggetti, poiché difetta di un elemento essenziale qual è la detrazione dell'imposta<sup>79</sup>.

In tale circostanza occorre partire dal presupposto che la “non imposta” incassata dall'Erario, se non restituita, dà origine ad un indebito arricchimento, espressamente contrastato dall'orientamento della Corte di Giustizia<sup>80</sup>, e che si atteggia in modo esattamente speculare rispetto alla perdita di gettito fiscale.

Tuttavia, anche in tale fattispecie, le conclusioni cui si perviene, circa la restituzione della “non imposta”, rimangono pienamente valide nei confronti del cedente/prestatore, la cui posizione rimane neutrale, quale anello intermedio della catena, atteso che egli interviene nel meccanismo di restituzione solo al fine di consentire la restituzione della “non imposta” da parte dell'Erario in favore del cessionario/committente.

Pertanto, qualora il cedente/prestatore fosse obbligato a corrispondere la “non imposta” al cessionario/committente, il primo godrebbe dell'azione di ripetizione, per il medesimo importo, nei confronti dell'Erario, e ciò, in armonia con il principio di “effettività”, a prescindere dalla diversità dei termini di prescrizione e decadenza applicabili nelle due distinte azioni. In sintesi, qualora il termine

---

<sup>79</sup> Cfr. L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Trib. 1993, I, pag. 1327.

<sup>80</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 19 luglio 2012, causa C-591/10, *Littlewoods Retail*, punto 24: “Secondo costante giurisprudenza il diritto di ottenere il rimborso delle somme riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte (v., in particolare, sentenze del 9 novembre 1983, *San Giorgio*, 199/82, Racc. pag. 3595, punto 12, nonché dell'8 marzo 2001, *Metallgesellschaft e a.*, C-397/98 e C-410/98, Racc. pag. I-1727, punto 84). Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenze del 14 gennaio 1997, *Comateb e a.*, da C-192/95 a C-218/95, Racc. pag. I-165, punto 20; *Metallgesellschaft e a.*, cit., punto 84; del 2 ottobre 2003, *Weber's Wine World e a.*, C-147/01, Racc. pag. I-11365, punto 93, nonché del 12 dicembre 2006, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Racc. pag. I-11753, punto 202).

biennale di decadenza *ex art.* 21 del D.lgs. 546/1992, per l'azione di rimborso da parte del cedente/prestatore nei confronti dell'Erario, fosse già spirato ed il cessionario/committente avesse ottenuto la restituzione della non imposta nei confronti del cedente/prestatore, mediante un'azione di restituzione di indebito esercitata nell'ambito del termine di prescrizione di dieci anni *ex art.* 2946 c.c.<sup>81</sup>, al cedente/prestatore non sarebbe precluso rivalersi, esattamente per l'ammontare restituito, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria<sup>82</sup>.

##### **5. L'applicazione concreta del principio di neutralità nella variazione mediante "restituzione"**

---

<sup>81</sup> Cfr. Sent. n. 2064 del 28 gennaio 2011 della Corte Cass., SS.UU. Civ. *Quando la controversia si svolga tra due soggetti privati in assenza di un provvedimento che sia impugnabile soltanto dinanzi al giudice tributario, il giudice ordinario si riappropria della giurisdizione e non rileva che la composizione della lite debba passare attraverso la interpretazione di una norma tributaria. L'odierna controversia ha ad oggetto la legittimità del diritto di rivalsa esercitato dalla V.. s.p.a. "il fatto che il diritto alla rivalsa sia previsto da una norma tributaria non trasforma il rapporto tra soggetti privati in un rapporto tributario, di tipo pubblicistico, che implica invece l'esercizio del potere impositivo nell'ambito di un rapporto sussumibile allo schema potestà - soggezione" (Cass. n. 15031/2009). In definitiva, "Se manca un soggetto investito di potestà impositiva intesa in senso lato manca anche il rapporto tributario, così come se manca un provvedimento che sia espressione di tale potere non si configura la speciale lite tributaria che, per definizione, nasce dal contrasto rispetto ad una concreta ed autoritativa pretesa impositiva" (idem)*

<sup>82</sup> Se così non fosse si verificherebbe una violazione del principio di effettività, come indicato nella Sentenza Corte di Cassazione del 20 luglio 2012, n. 12666, in Riv. Dir. Trib., IV, 2012, pag. 168 (con commento di M. ALLENA, "Corte di Giustizia e diversità dei termini del rimborso IVA"): "Secondo il giudice comunitario, quindi, l'applicazione della "normativa nazionale" differenziata in materia di ripetizione dell'indebito" ("termine di prescrizione per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito, esercitata dal committente di servizi nei confronti del prestatore di detti servizi, soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto, più lungo rispetto al termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario, esercitata da detto prestatore nei confronti dell'amministrazione finanziaria") non deve mai "privare completamente il soggetto passivo del **diritto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi**".

Tornando ai soggetti passivi, che ordinariamente esercitano il diritto alla detrazione, appare evidente come l'applicazione del principio di neutralità postuli una rettifica simultanea e simmetrica delle posizioni del cedente/prestatore e del cessionario/committente nei confronti dell'Erario, come avviene mediante l'emissione della nota di credito prevista dal nostro ordinamento all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Per quanto concerne, invece, l'ipotesi di rettifica mediante richiesta di rimborso o restituzione, pare opportuno subito sottolineare che, anche in sede processuale il giudice adito, nel riconoscere tale diritto, dovrà preliminarmente verificare se la restituzione dell'I.V.A. infranga, nel caso specifico sottoposto al vaglio giurisdizionale, il principio di neutralità, nella sua completa applicazione<sup>83</sup>. In alcune ipotesi, se concessa, la restituzione potrebbe costituire *un onere per un soggetto passivo*, ovvero determinare una *perdita di gettito fiscale per l'Erario*. La piena applicazione del detto principio, invero, dovrebbe anche garantire che, ad esempio, il cessionario/committente, una volta esercitato il diritto alla detrazione per un'imposta non dovuta, non possa anche richiedere la restituzione nei confronti del proprio cedente/prestatore, senza che l'amministrazione finanziaria sia posta nella duplice condizione di negare la detrazione in capo al

---

<sup>83</sup> Quanto alle procedure di variazione, la salvaguardia del principio di neutralità, trova esplicita conferma nell'affermazione della Corte di Giustizia secondo cui " ... *la Corte ha dichiarato che, per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata (...)*"(Sentenza della Corte di Giustizia, 6 novembre, 2003, *Karageorgou* punto 50). Sotto un profilo più generale "Giovane inoltre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, in mancanza di una specifica disciplina comunitaria, in forza del principio dell'autonomia processuale degli Stati membri, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le **modalità procedurali per garantire la salvaguardia dei diritti di cui i soggetti godono ai sensi dell'ordinamento comunitario**"( Sent. del 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, punto 40).

cessionario/committente e di restituire l'imposta al cedente/prestatore<sup>84</sup>.

Tale conclusione, tuttavia, parrebbe in contrasto con l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, secondo la quale le singole azioni di ripetizione, benché collegate, sono tra loro autonome per cui non sembrerebbe ipotizzabile, sulla base di tale indicazione, una rettifica simultanea delle tre posizioni che tenga conto dei concreti effetti in termini di neutralità dell'imposta<sup>85</sup>. Tuttavia, ancorché non si tratti di rettifica simultanea, la corretta applicazione del principio di neutralità imporrebbe di tener conto, nell'ambito di ciascuna autonoma azione, della posizione di tutti e tre i soggetti coinvolti.

Ne consegue che, circa l'asserita autonomia dei rapporti giuridici, l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione in argomento pare essere contraddittorio. Invero la Corte<sup>86</sup> afferma:

*la amministrazione finanziaria non può opporre la avvenuta rivalsa sul cessionario al cedente che agisca per il rimborso della imposta; il cedente non può opporre il pagamento della imposta alla azione del cessionario nei suoi confronti; il cessionario non può opporre il pagamento della imposta e la rivalsa del cedente alla Amministrazione finanziaria che escluda la detrazione dalla dichiarazione da lui presentata.*

---

<sup>84</sup> M. BASILAVECCHIA, *In tema di recupero dell'Iva non dovuta: presupposti, condizioni, modalità*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 2004, fasc. 2, pag. 51, chiarisce "(...) che si creerebbe uno squilibrio nel complesso assetto del rapporto se, alla restituzione dell'Iva indebita nei confronti di uno dei soggetti, non dovesse accompagnarsi un simmetrico effetto di riequilibrio rispetto alle altre situazioni implicate".

<sup>85</sup> Cfr. Sentenza della Corte di Cassazione n. 4020 del 14 marzo 2012: "(...) secondo l'insegnamento costante di questa Corte, peraltro, i tre rapporti, sebbene collegati, restano distinti ed indipendenti e non interferiscono tra loro" anche se **"l'autonomia dei tre rapporti originati da un'operazione assoggettata ad IVA presuppone che rimanga salvo il principio della neutralità dell'IVA, nella disciplina risultante dall'applicazione della normativa comunitaria succitata"**.

<sup>86</sup> Sentenza 9 febbraio 2010, n. 2826.

*Tale autonomia, tuttavia, presuppone che rimanga salvo il principio della neutralità dell'IVA, e cioè che sia esclusa la eventualità di una perdita da parte dell'Erario, fatto che può verificarsi quando vi sia una non reversibile utilizzazione da parte del cessionario del credito derivante dalla rivalsa.*

Insomma la Corte ravvisa un'applicazione limitata del principio di neutralità al solo caso in cui è l'amministrazione a poter opporre la (definitività della) detrazione esercitata dal cessionario/committente, per evidenziare che il rimborso genererebbe una perdita di gettito fiscale<sup>87</sup>.

In realtà, anche la prima affermazione della Corte di Cassazione in relazione alla non opponibilità dell'avvenuta rivalsa da parte dell'amministrazione finanziaria deve essere meglio ponderata.

L'effettivo esercizio della rivalsa<sup>88</sup> da parte del cedente/prestatore nei confronti del cessionario/committente, nell'ambito della valutazione dell'azione di rimborso nei confronti dell'Erario, secondo la Corte di Giustizia comporterebbe anche una analisi circa l'esistenza di un arricchimento senza causa. Tale arricchimento senza causa, a seguito dell'ottenimento del rimborso, si realizza quando la persona tenuta al pagamento dell'imposta l'ha, di fatto, riversata direttamente sull'acquirente, posto che *“ il rimborso al soggetto passivo dell'importo del tributo che questi ha già riversato sull'acquirente equivarrebbe, per lui, a un doppio introito qualificabile come arricchimento senza causa, mentre non sarebbe posto rimedio alle conseguenze che derivano all'acquirente dall'illegittimità del*

---

<sup>87</sup> Cfr. Sentenza della Corte di Cassazione n. 4020 del 14 marzo 2012, secondo cui il principio di neutralità *“postula in ogni caso - ai fini della regolarizzazione, e del conseguente rimborso di un'imposta indebitamente fatturata - che sia, in concreto, esclusa l'eventualità di una perdita di entrate fiscali da parte dell'Erario”*.

<sup>88</sup> Inteso come effettivo pagamento dell'imposta dal parte del cessionario/committente a favore del cedente/prestatore (imposta “assolta”).

*tributo*”<sup>89</sup>. Più in generale, sotto il profilo del diritto dell’Unione, esisterebbe un principio in virtù del quale le autorità nazionali sarebbero tenute a rimborsare soltanto l’importo dell’imposta (non dovuta) “*non ripercossa*” sul cessionario<sup>90</sup>, ovvero a rimborsare l’imposta inizialmente ripercossa ma che il cedente/prestatore ha dovuto poi rimborsare al cessionario/committente<sup>91</sup>. Ragione per cui, anche tale elemento – che si pone in senso diametralmente opposto rispetto all’avvenuta detrazione da parte del cessionario/committente – costituisce un aspetto non trascurabile, e comunque da tenere presente, ai fini del riconoscimento della procedura di variazione mediante rimborso. Detto in altri termini la posizione della Corte di Cassazione secondo cui *la amministrazione finanziaria non può opporre la avvenuta rivalsa sul cessionario al cedente che agisca per il rimborso della imposta*, si pone in contrasto con quanto affermato dalla Corte di Giustizia in tema di imposte non dovute<sup>92</sup>.

---

<sup>89</sup> Sentenza 20 ottobre 2001, causa C-94/10, *Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS*, punto 21. In particolare il ragionamento è sviluppato dal punto 19 al punto 29.

<sup>90</sup> “Occorre inoltre ricordare che, se soltanto una parte dell’imposta è stata ripercossa, le autorità nazionali sono tenute a rimborsare l’importo non ripercosso (...)”, Sentenza 10 aprile 2008, causa C-309/06, *Marks & Spencer plc*, punto 42.

<sup>91</sup> Sentenza Corte di Giustizia del 15 dicembre 2011, Causa C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta*. Tale orientamento è stato recepito nella sentenza della Corte di Cassazione del 20 luglio 2012 n. 12666 ove tale aspetto, che rappresenta solamente una variante del suddetto principio UE, che confina il rimborso a favore del cedente/prestatore solamente all’imposta non ripercossa, pare assumere, invece, natura predominante ai fini del giudizio, lasciando, invece, in ombra l’altro elemento rilevante, costituito dal rapporto tra termini di decadenza per l’esercizio dell’azione di rimborso e comportamento tenuto dall’Amministrazione finanziaria, ai fini dell’esame del rispetto del principio di effettività. Tale ultimo rilevante aspetto, peraltro, è stato efficacemente colto dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 959 del 16 gennaio 2013, con la quale è stata rimessa alle Sezioni Unite la questione più generale riguardante lo spostamento del *dies a quo* qualora i contribuenti, legittimamente affidandosi all’interpretazione delle norme nazionali, per via di un consolidato orientamento giurisprudenziale o di pronunce dell’Amministrazione finanziaria, non abbiano potuto esercitare l’azione di rimborso nei termini stabiliti dalla legge. In particolare le Sezioni Unite sono chiamate a verificare se “*sia possibile pervenire ad opzioni tendenzialmente espansive delle possibilità del contribuente di ripetere le somme versate in contrasto col diritto europeo*”.

<sup>92</sup> Confermato dalla stessa Corte di Cassazione nella citata sentenza n. 12666/2012.



Ne consegue che un sindacato in relazione all'effettivo esercizio della rivalsa, nell'ambito del rimborso richiesto nei confronti dell'Erario da parte del cedente/prestatore, parrebbe fortemente ridimensionare l'asserita autonomia dei tre rapporti distinti, siccome delineati dalla Corte di Cassazione.

**6. – *L'affievolimento del principio di autonomia dei rapporti giuridici prospettato dalla Corte di Cassazione.***

Come sopra osservato, l'autonomia dei rapporti giuridici deve essere *corretta* dall'applicazione del principio di neutralità, nelle sue diverse declinazioni. Oltre a quanto indicato nel precedente paragrafo, ulteriori elementi che depongono a favore di tale svilimento del principio di autonomia sono rintracciabili nella giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa alle pronunce sui diversi termini prescrizionali e decadenziali previsti dalla normativa italiana in materia di rimborso.

E' evidente che i diversi termini di prescrizione e decadenza possono comportare il verificarsi di situazioni di "svantaggio", nella considerazione che il cedente/prestatore appare il soggetto più "esposto", poiché può esercitare l'azione di rimborso nel periodo più breve e, subirla, invece, da parte del cessionario/committente, nel termine più lungo di prescrizione decennale.

Tuttavia, il sistema procedurale, nel suo complesso, approntato dal Legislatore italiano, relativo alla ripetizione del pagamento indebito dell'IVA, dovrebbe essere inteso in senso elastico e non rigido. Invero, già nel caso *Reemtsma*, la Corte aveva paventato una sorta di "correttivo procedurale", con richiesta diretta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui il rimborso a favore del cessionario/committente, di matrice civilistica, fosse risultato

impossibile a causa della situazione di insolvenza del debitore/cedente/prestatore. In tal caso l'autonomia del rapporto cedente/prestatore – cessionario/committente sarebbe superato da una legittima intersecazione dei rapporti, potendo il cessionario/committente agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, pur non esistendo tra i due soggetti un diretto rapporto d'imposta.

A ben vedere, quindi, tale “clausola di salvaguardia”<sup>93</sup>, oltre che evocare il principio di effettività, sembrerebbe disegnata anche per non infrangere il principio di neutralità del tributo, per evitare, cioè, che il cessionario/committente, non avendo esercitato il diritto alla detrazione<sup>94</sup>, rimanga definitivamente inciso per gli effetti prodotti da un'imposta addebitata in qualità di I.V.A. benché non dovuta.

Anche sotto tale prospettiva, dunque, l'insegnamento costante della Corte di Cassazione, sulla cui base i tre rapporti, “*sebbene collegati, restano distinti ed indipendenti e non interferiscono fra loro*” sembra destinato a cedere il passo ad una valutazione complessiva delle tre relazioni che, sia in virtù del principio di effettività, ma anche in ragione di quello di neutralità, tenga conto, nelle singole controversie, della posizione degli altri soggetti.

#### ***7. – Considerazioni di ordine finanziario. La concreta utilità della variazione.***

---

<sup>93</sup> Cfr. il commento alla sentenza *Reetsma* di I. NERI, *Caso Reemtsma: il diritto al rimborso Iva non spetta al soggetto comunitario non residente che abbia erroneamente assolto in Italia l'imposta sul valore aggiunto* in *Rass. Trib.*, 2007, 4, 1289.

<sup>94</sup> Nel caso *Reemtsma* il committente non residente non è stato in grado di esercitare il diritto alla detrazione sotto forma di rimborso ex Ottava Direttiva.

Dalla necessità di salvaguardare la posizione di tutti i soggetti coinvolti nasce, quindi, spontanea la riflessione che ha indotto parte della dottrina a ritenere superflua la variazione dell'operazione, qualora il cedente/prestatore abbia esercitato il diritto di rivalsa e versato l'IVA all'Erario, ed il cessionario/committente, avendo corrisposto l'IVA al proprio cedente/prestatore, abbia portato in detrazione la medesima imposta. La rettifica, *sotto il profilo finanziario*, sarebbe definibile mediante una partita di giro *neutrale*, poiché l'IVA restituita al cessionario/committente dal cedente/prestatore, sarebbe da quest'ultimo recuperata nei confronti dell'Erario, il quale, a sua volta, la recupererebbe dal cessionario/committente. Ogni soggetto coinvolto, dunque, a seguito della rettifica, si troverebbe ad avere una posizione attiva ed una passiva che, singolarmente e complessivamente, danno somma zero.

Sarebbe sufficiente, dunque, attribuire sempre prevalenza alla disposizione che stabilisce che l'I.V.A. è dovuta perché indicata in fattura, riconoscendo, dall'altro versante, sempre la detrazione dell'I.V.A. perché, appunto, indicata in fattura<sup>95</sup>.

Tuttavia, tale conclusione non risulta applicabile *de plano* assunto che il meccanismo sopra esemplificato, in termini di rivalsa, versamento all'Erario e detrazione, parte dal presupposto che l'I.V.A. addebitata in rivalsa sia stata versata all'Erario e sia stata effettivamente riscossa dal cedente/prestatore ovvero, nella prospettiva speculare, che l'I.V.A. portata in detrazione sia stata effettivamente assolta, cioè corrisposta dal cessionario/committente.

---

<sup>95</sup> Sul punto cfr. la ricostruzione ed i richiami di dottrina eseguiti da M. GIORGI, "Detrazione e Soggettività Passiva nel Sistema dell'Imposta sul Valore Aggiunto", Padova, 2005, pag. 332 e ss. e, più recentemente, da F. RANDAZZO, "Profili problematici del recupero dell'IVA erroneamente fatturata su operazioni esenti", in Corr. Trib. n. 23/2012, pag. 1763.

Come noto, invece, secondo i principi espressi in ambito UE<sup>96</sup>, il diritto alla detrazione, fulcro su cui ruota la *neutralità* dell'imposta, non è confinato all'imposta effettivamente pagata al proprio fornitore, ma nasce in conseguenza *dell'effettuazione dell'operazione* e del possesso della fattura<sup>97</sup>.

Non a caso, invero, la recente modifica contenuta nell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 consente, rispettivamente, la rivalsa e la detrazione successiva, purché l'imposta sia effettivamente corrisposta all'Erario da parte del cedente/prestatore ed a quest'ultimo da parte del cessionario/committente.

Le asimmetrie da riscossione, peraltro, costituiscono la base su cui si fondano le frodi I.V.A., che, pertanto, devono essere scongiurate in radice, attraverso misure e principi che contrastino il possibile utilizzo fraudolento delle disposizioni UE in materia. Tale obiettivo, secondo la Corte di Giustizia, è raggiunto mediante l'ammissione al sistema della rivalsa e della detrazione delle sole operazioni cui si ricollegano imposte dovute, *“vale a dire imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto dovute”*<sup>98</sup> poiché, *“qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta, anche allorché essa non corrisponde all'imposta legalmente dovuta, la frode*

---

<sup>96</sup> Cfr. da ultimo, Sent. 21 giugno 2012, cause riunite C- 80/11 e C-142/11, *Mahagében kéft e Péter Dávid*, punto 40 e giurisprudenza ivi citata: *“È irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario. Infatti, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo”*. Inoltre, cfr. sentenza 28 luglio 2011, causa C-274/10, *Repubblica di Ungheria*, punto 48: *Ne deriva che, in base al sistema instaurato dalla direttiva 2006/112, in linea di principio, l'IVA diventa esigibile ed il diritto alla detrazione sorge e può essere esercitato indipendentemente dal fatto che il corrispettivo dovuto, IVA inclusa, per un'operazione sia stato già versato o meno”*.

<sup>97</sup> Ciò a prescindere dalle specifiche deroghe previste dall'art. 32-*bis* del D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (“Decreto Crescita”), che ha introdotto, in via opzionale, il regime dell'IVA per cassa, cui ha dato attuazione il D.M. 11 ottobre 2012.

<sup>98</sup> Cfr. Sent. del 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken* punto 23.

*fiscale sarebbe agevolata*”<sup>99</sup>. Pertanto il diritto alla detrazione “viene meno nel caso di ogni imposta che non corrisponda ad un’operazione determinata, perché è più elevata di quella dovuta per legge o perché l’operazione di cui trattasi non è soggetta all’IVA”<sup>100</sup>.

Tale principio non sembra incontrare eccezioni in base alle ragioni che hanno generato l’indicazione in fattura di una imposta non dovuta, potendosi estendere a tutte le tipologie di errata fatturazione inclusa quella di operazioni inesistenti, ferma restando, per l’effettuazione della variazione, la verifica del *test* di perdita di gettito fiscale in capo all’Erario<sup>101</sup>.

Da tale analisi, dunque, pare emergere un sistema complesso in tema di variazioni, all’interno del quale vanno temperate le esigenze contrapposte dei vari soggetti coinvolti; esigenze a cui corrispondono l’applicazione di principi garantiti dalle disposizioni UE, così come interpretate dalla Corte di Giustizia. Non esiste, di conseguenza, una regola rigida, in base alla quale, ad esempio, l’I.V.A. illegittimamente addebitata sarebbe comunque detraibile perché dovuta dall’emittente della fattura, posto che la prevenzione di eventuali frodi imporrebbe di dover limitare il diritto alla detrazione alle sole imposte corrispondenti ad operazioni realmente soggette ad I.V.A.. Ciononostante, la procedura di variazione, soprattutto in termini di rimborso, potrebbe essere inibita, o comunque corretta in

---

<sup>99</sup> Cfr. Sentenza del 19 settembre 2000, C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, punto 54.

<sup>100</sup> Sent. *Genius Holding*, cit., punto 15. Analogamente la Corte di cassazione (4020/2012) precisa che in caso di I.V.A. erroneamente assoggettata ad I.V.A. risultano “privi di titolo sia il pagamento dell’imposta che la rivalsa nei confronti del cessionario e la detrazione da questi successivamente operata”.

<sup>101</sup> L. SALVINI, *La rivalsa e i rapporti interni nell’IVA*, in *La giurisdizione tributaria nell’ordinamento giurisdizionale*, Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007, richiamando la Sentenza della Corte di Giustizia del 6 novembre 2011, cause riunite C-78/02-C-80/02, *Karageorgou*, osserva che “(...) la variazione in diminuzione può essere effettuata non solo in caso di errore, ma anche nel caso più radicale in cui l’operazione fatturata sia inesistente (purché non fraudolenta)”.

sede procedurale e processuale, laddove, dovendo salvaguardare il principio di neutralità ed il divieto di perdita di gettito fiscale in capo all'Erario, essa si traducesse in un risultato disarmonico ed irrispettoso dei suddetti principi.

**8. – *La diversità dei termini per l'azione di rimborso e la verifica del principio di effettività. Rapporto con il principio di neutralità.***

Come sopra già accennato, nell'ambito delle azioni di rimborso particolare attenzione deve essere rivolta anche all'applicazione del principio di effettività.

Con espresso riferimento alle disposizioni italiane, la Corte di Giustizia si è occupata della posizione di colui che ha emesso la fattura (cedente/prestatore), al fine di verificare se, nel caso oggetto del contenzioso, il termine biennale di decadenza per l'esercizio dell'azione di rimborso verso l'Amministrazione finanziaria *ex art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992* sia compatibile con il termine di prescrizione decennale per l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito che può esercitare il committente nei confronti del prestatore *ex art. 2946 codice civile*<sup>102</sup>. A tali termini di ripetizione si affianca, poi, quello posto a presidio dell'azione di accertamento dell'Amministrazione finanziaria *ex art. 57 del D.P.R. n. 633/1972*, al fine di rettificare la dichiarazione IVA del cessionario che ha operato (illegittimamente) la detrazione.

In via generale, è opinione consolidata della Corte di Giustizia che la differenziazione di tali termini, anche a favore dell'Amministrazione finanziaria, sia compatibile con il diritto

---

<sup>102</sup> Sentenza Corte di Giustizia del 15 dicembre 2011, Causa C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta*.

dell'Unione e che il termine biennale non sia, di per sé, contrario al principio di effettività, inteso come ragionevolezza del termine, tale da non rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto.

In una situazione ordinaria di certezza del diritto, il cedente/prestatore che abbia assoggettato ad I.V.A. un'operazione che non doveva esserlo, dovrebbe, dunque, esercitare l'azione di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria nel termine di due anni dal pagamento (ovvero dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione). Di conseguenza, secondo la Corte, la possibilità che il cedente/prestatore sia esposto all'azione di ripetizione da parte del cessionario/committente, quando il termine biennale è già spirato, non violerebbe, di per sé, il principio di effettività.

Occorre rilevare che nelle ipotesi in cui il cedente/prestatore sia chiamato ad operare in un contesto di certezza del diritto, in cui *“le norme giuridiche siano chiare e precise”* e *“la loro applicazione sia prevedibile”*<sup>103</sup>, al medesimo operatore sarebbe richiesta una normale diligenza in sede di applicazione delle disposizioni e di fatturazione. Per effetto di tale accortezza, esercitabile in un contesto normativo “certo”, qualora fosse addebitata un'I.V.A. non dovuta, il recupero dell'imposta da parte del cedente/prestatore non potrebbe che avvenire secondo il termine di decadenza biennale, decorrente dal giorno in cui si è verificato il pagamento.

Se così non fosse la Corte di Giustizia avrebbe dovuto dichiarare tale termine direttamente “incompatibile” con i principi UE. Al contrario, secondo i giudici UE, il principio di effettività non è soddisfatto solo *“qualora l'applicazione di una normativa siffatta*

---

<sup>103</sup> Cfr. punto 30 delle conclusioni del 15 settembre 2001, dell'Avvocato generale alla causa C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta*.

*abbia la conseguenza di privare completamente il soggetto passivo del diritto di ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'IVA non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi*"<sup>104</sup>.

Nel caso sottoposto all'esame dei giudici dell'Unione, il ritardo all'esercizio del diritto era chiaramente imputabile alla condotta delle autorità nazionali italiane che, mediante l'interpretazione delle disposizioni legislative, avevano privato i contribuenti della possibilità di reclamare effettivamente il rimborso nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

Per tali ragioni è stato stabilito che il *revirement* del Fisco e la violazione del principio del legittimo affidamento costituiscono il presupposto per la fissazione di un diverso *dies a quo*, dal quale far decorrere i termini per l'azione di rimborso *ex art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992*<sup>105</sup>.

---

<sup>104</sup> Sentenza Corte di Giustizia del 15 dicembre 2011, Causa C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta* punto 42. Nel caso sottoposto all'attenzione dei giudici comunitari, il cedente/prestatore si trovava tuttavia ad operare in un contesto in cui poteva dirsi sicuramente assente la certezza del diritto, poiché l'applicazione dell'IVA, per i contributi consortili, era stata oggetto di una precisa interpretazione da parte dell'Amministrazione finanziaria che, solo successivamente, aveva mutato indirizzo e definitivamente riconosciuto la natura tributaria dei detti contributi con la conseguente applicazione dell'esenzione di cui all'art. 10, n. 5, del D.P.R. n. 633/1972. Di conseguenza si verteva in una situazione in cui i contribuenti ben avrebbero potuto fare affidamento (legittimo) sull'interpretazione inizialmente offerta dall'Amministrazione finanziaria ed applicare l'imposta, in buona fede, al momento della fatturazione delle operazioni.

<sup>105</sup> In argomento i giudici comunitari hanno rilevato che "(...) la Corte ha già dichiarato che un'autorità nazionale non può eccepire il decorso di un termine di prescrizione ragionevole se il comportamento delle autorità nazionali, in combinazione con l'esistenza di un termine di prescrizione, finisce col privare totalmente un soggetto della possibilità di far valere i suoi diritti dinanzi ai giudici nazionali" e che l'amministrazione finanziaria "è l'autorità che deve garantire l'applicazione della normativa considerata".

Tale ultimo aspetto assume una importanza notevole, poiché conferisce valenza interpretativa privilegiata, almeno nell'ottica del legittimo affidamento, alle pronunce espresse in materia IVA dall'Amministrazione finanziaria, benché sia noto l'orientamento sul punto espresso dalla Suprema Corte, in base al quale la cosiddetta "interpretazione ministeriale", sia essa contenuta in circolari o risoluzioni, non vincola



Tuttavia, ed è fondamentale la precisazione, la Corte di giustizia ha inoltre evidenziato come l'esame del principio di neutralità *sia precluso* nelle ipotesi in cui occorra valutare la compatibilità con il diritto dell'Unione dei termini di prescrizione o decadenza per chiedere il rimborso dell'IVA<sup>106</sup>.

Tale preclusione, nell'ambito della suddetta analisi, non significa, comunque, abbandono della verifica del rispetto del principio di neutralità.

Di conseguenza, anche qualora fosse riscontrata la compatibilità della fattispecie concreta con il principio di effettività, resterebbe comunque ferma la ulteriore e centrale verifica del principio di neutralità nell'ambito della procedura di variazione effettivamente posta in essere. Sotto altra prospettiva, può rilevarsi che l'esame del principio di effettività, vada svolto separatamente rispetto a quello relativo al principio di neutralità, tenuto conto che il primo, riguardante i termini, rappresenta solo un elemento del più complesso sistema concernente *la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata*; possibilità, quest'ultima, concessa solo nell'ambito di una procedura che garantisca la neutralità dell'I.V.A.

### ***9. Neutralità dell'imposta ed effetti procedurali e processuali.***

Le considerazioni sopra esposte si basano sul presupposto che l'I.V.A. non incida sulla posizione degli operatori economici cedente/prestatore e cessionario/committente, atteso che conclusioni di ordine sistematico, fondate sui precedenti della Corte di Giustizia,

---

né i contribuenti né i giudici, né costituisce fonte di diritto (Ord. n. 35 del 5 gennaio 2010 della Corte di cassazione).

<sup>106</sup> Sentenza Corte di Giustizia del 15 dicembre 2011, Causa C-427/10, *Banca Antoniana Popolare Veneta* punto 21.

inducono a concludere che le variazioni devono essere rese possibili al fine di rispettare il principio di neutralità.

Tale conclusione, quindi, richiederebbe il definitivo superamento dell'asserita autonomia dei tre rapporti giuridici per approdare al recepimento integrale dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia che, a presidio della neutralità, assegna agli Stati Membri, e quindi agli organi amministrativi e giurisdizionali, il compito di ricercare le opportune soluzioni procedurali e processuali.

Per quanto concerne le variazioni in aumento, è intuitivo ritenere che, ad esempio, il principio di neutralità non deve essere violato, anche nella fase patologica del rapporto tributario, alle condizioni sancite dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, poiché, se non si consentisse la rivalsa successiva e la conseguente detrazione, l'Erario otterrebbe un'I.V.A. superiore rispetto a quella corrisposta dal consumatore finale ed il cedente/prestatore rimarrebbe inciso dal tributo.

Analogamente, per quanto sopra ricordato con riferimento ad un'imposta non dovuta, ma indicata in fattura, il meccanismo volto ad innescare la rettifica della detrazione in capo al cessionario/committente comporterebbe la consequenziale variazione nel rapporto cessionario/committente – cedente/prestatore e cedente/prestatore – Erario, al fine di mantenere integro il principio di neutralità dell'imposta.

Se si confina il “mancato esercizio della rivalsa” (nell'ipotesi di sottovalutazione dell'operazione) e l' “illegittimo esercizio della detrazione” (nell'ipotesi di sopravvalutazione dell'operazione) alla fase intermedia dello scambio che coinvolge i soggetti passivi di diritto risulta che, in entrambi i casi, la rettifica unilaterale nei confronti del cedente/prestatore e nei confronti del cessionario/committente

provocherebbe una incisione dei suddetti soggetti, laddove, al consumo, si fosse correttamente applicata l'imposta<sup>107</sup>.

Tuttavia, mentre per le "variazioni in aumento" esistono delle norme positive che garantiscono l'applicazione del principio di neutralità, anche nella fase patologica del rapporto, per quanto concerne le "variazioni in diminuzione" non sono contemplate disposizioni *ad hoc* al fine di evitare che il cessionario/committente resti definitivamente inciso dalla negazione della detrazione<sup>108</sup>. In altri termini, mentre nessuno pare dubitare circa la necessità dell'ingresso nel sistema I.V.A. di una imposta non fatturata e che tale ingresso avvenga in sintonia con il principio di neutralità, più articolata pare la giustificazione dell'espulsione dal sistema I.V.A. di una "non imposta" fatturata che, di fatto, ha inficiato il versamento dell'imposta effettivamente dovuta in capo al cedente/prestatore ed al cessionario/committente.

In quest'ultimo caso, dunque, la salvaguardia del principio di neutralità non pare, allo stato attuale, trovare sempre soluzione nell'ambito di una procedura simmetrica, come avviene naturalmente in ipotesi di applicazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972<sup>109</sup>, ma

---

<sup>107</sup> Sul punto cfr. R. LUPI – M. GIORGI, *cit.*, Enc. Giuridica Treccani, pag. 4, i quali evidenziano, in caso di rettifica unilaterale nei confronti del cedente/prestatore, l'esistenza di una duplicazione di imposta "quando, nonostante la mancata o insufficiente applicazione dell'IVA da parte del cedente, l'imposta sia regolarmente applicata nelle ulteriori cessioni a valle, senza perciò che il carico d'imposta, destinato a gravare ordinariamente sul bene, diminuisca per la mancata applicazione del tributo nel passaggio intermedio". Tali argomentazioni sono state riprese da D. STEVANATO, *La rivalsa dell'IVA accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche applicative*, Dialoghi Tributarî, n. 1 del 2012 a cui si rimanda per un approfondimento delle disposizioni contenute nell'art. 60, c. 7, del D.P.R. n. 633/1972.

<sup>108</sup> Sul punto cfr. P. CENTORE, *Se l'IVA non è dovuta è legittima la richiesta di restituzione avanzata al cedente da parte del cessionario*, in G.T. n. 7/2012, pag. 616 e ss., che evidenzia un parallelismo, in termini di soluzioni rispettose del principio di neutralità, tra le due situazioni contrapposte: rettifica di una maggiore imposta in capo al cedente/prestatore e negazione della detrazione in capo al cessionario/committente.

<sup>109</sup> D'altra parte la dottrina più attenta ha evidenziato tale discrasia. Sul punto cfr. m. BASILAVECCHIA, "Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto", 2000, pag. 49: "In sostanza, mentre la procedura ex art. 26 mantiene l'effetto plurilaterale dell'operazione negativa,

andrebbe ricercata all'interno di una procedura amministrativa alternativa ovvero, qualora ciò non fosse percorribile, contenziosa. E si è già osservato che, allo stato della vigente legislazione nazionale, non esistono rimedi di ordine amministrativo in una fase pre-processuale, nell'ambito dei quali poter risolvere la questione controversa facendo valere la corretta applicazione del principio di neutralità.

*De iure condendo*, quindi, potrebbe ipotizzarsi un procedimento amministrativo<sup>110</sup> che consenta al cessionario/committente, in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria e con il cedente/prestatore, di dimostrare l'inesistenza del danno subito dall'Erario, in modo tale che la variazione risulti neutra e si eviti un potenziale contenzioso<sup>111</sup>.

## **10. Principi UE ed autonomia processuale**

La conclusione della Corte di Cassazione, che fa coincidere il principio della neutralità dell'IVA con la necessità di escludere una perdita a discapito dell'Erario, costituisce solo una parte dell'intero meccanismo subordinato all'applicazione del principio di neutralità, assunto che bisognerebbe anche evitare che sui soggetti passivi gravi

---

*coinvolgendo in maniera simmetrica tutti i soggetti già interessati dall'operazione tassata, ipotizzare un rimborso da indebito riservato all'interrelazione tra cedente o prestatore e fisco comporta una rottura dello schema applicativo del tributo, escludendone un soggetto la cui posizione non è in effetti irrilevante nel momento in cui emerge la carenza totale o parziale dei presupposti che avrebbero dovuto legittimare l'addebito nei suoi confronti”.*

<sup>110</sup> Sulla falsariga, ad esempio, dell'accertamento con adesione ex D.Lgs. n. 218/97 ovvero del reclamo ex art. 17-bis del D.lgs. n. 546/1992. Sembra aderire a tale conclusione anche P. CENTORE, *op. loc. ult. cit.*, pag. 619.

<sup>111</sup> Secondo P. CENTORE, *op. loc. ult. cit.*, pag. 618 “(...) si potrebbe ritenere che, nello Stato di Utopia, dovrebbe essere l'Erario stesso che, ove accerti una indebita detrazione dell'imposta non dovuta, dovrebbe al tempo stesso, previa verifica del versamento da parte del fornitore, riconoscere in automatico il rimborso a quest'ultimo, sotto pena di un avvilente indebito arricchimento”.

l'onere dell'imposta. Invero, come sopra evidenziato, la salvaguardia del principio di neutralità deve essere valutata non solo rispetto alla posizione dell'Erario ma anche con riferimento a quella dei soggetti passivi<sup>112</sup>.

Tornando ai soggetti passivi, dunque, una corretta applicazione del principio di neutralità, dovrebbe consentire a questi ultimi di opporre, in dipendenza della richiesta di restituzione, l'eventuale "incisione" derivante dalla rettifica, così come all'amministrazione finanziaria sarebbe consentito opporre l'eventuale perdita di gettito fiscale, nonché, sulla base dell'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia, anche l'avvenuta rivalsa nei confronti del cessionario/committente (cd. imposta "ripercossa").

In altri termini, la procedura di variazione dovrebbe sempre essere attuata e concessa purché non venga infranto il principio di neutralità, il che postula, sotto il profilo finanziario, che nessun soggetto possa trarre vantaggio, a discapito di un altro, dall'eventuale rettifica.

La esposta conclusione non può essere inficiata dalla previa analisi del principio di effettività, posto che, quest'ultimo, deve essere valutato tenendo conto della ragionevolezza dei termini entro cui esercitare l'azione di rimborso. Il fatto di dover innescare la procedura di variazione entro un determinato termine non può significare che, una volta che la richiesta sia ritenuta tempestiva, si possa rinunciare a qualsiasi indagine circa il rispetto del fondamentale principio di neutralità.

---

<sup>112</sup> La visione "limitata" della Corte di Cassazione in relazione al principio di neutralità è confermata anche nella successiva sentenza del 14 marzo 2012 n. 4020: *"In conclusione, dunque, l'autonomia dei tre rapporti originati da un'operazione assoggettata ad IVA presuppone che rimanga salvo il principio della neutralità dell'IVA, nella disciplina risultante dall'applicazione della normativa comunitaria succitata, che postula in ogni caso - ai fini della regolarizzazione, e del conseguente rimborso di un'imposta indebitamente fatturata - che sia, in concreto, esclusa l'eventualità di una perdita di entrate fiscali da parte dell'Erario ..."*.

Pertanto, ad esempio, una volta scaduti i termini per la ripetizione dell'imposta da parte del cedente/prestatore verso l'Erario<sup>113</sup>, ed una volta che il cessionario/committente abbia definitivamente esercitato il diritto alla detrazione, essendo scaduti i termini per la rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria<sup>114</sup>, l'eventuale richiesta di restituzione da parte del cessionario/committente nei confronti del cedente/prestatore<sup>115</sup>, anche se in sede civilistica, dovrebbe essere negata, poiché infrangerebbe il principio di neutralità<sup>116</sup>, risultando il cedente/prestatore definitivamente inciso dall'imposta a vantaggio del cessionario/committente<sup>117</sup>. In tale specifica fattispecie, peraltro, anche il recente intervento della Corte di Cassazione<sup>118</sup> non sarebbe idoneo a coprire tutte le posizioni, poiché resterebbe scoperta quella dell'Amministrazione finanziaria, qualora fossero già scaduti i termini

---

<sup>113</sup> Con riferimento al diritto interno tale termine è di due anni ai sensi dell'art. 21 del D.lgs. n. 546/1992.

<sup>114</sup> Il termine ordinario previsto dall'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 è entro il 31 dicembre del 4° anno successivo alla presentazione della dichiarazione.

<sup>115</sup> In questo caso il termine dell'azione civilistica sarebbe di 10 anni.

<sup>116</sup> Nonché il principio di arricchimento senza causa.

<sup>117</sup> In alcune ipotesi, quindi, può verificarsi quanto sostenuto da M. GIORGI, *op. cit.*, pag. 327 "(...) si potrebbe, dunque, ritenere che anche la detrazione dell'imposta erroneamente addebitata possa essere uno strumento che assicura la neutralità impositiva e ritenere, quindi, che la detrazione sia una modalità di recupero alternativa, e concorrente, con la rettifica della fatturazione e con il rimborso dell'imposta". Invero, sembrerebbe, troppo macchinosa la rimessione in termini a favore del cedente/prestatore, che dovrebbe esercitare la simmetrica azione nei confronti dell'Erario, nonché la rimessione in termini di quest'ultimo per la rettifica della detrazione in capo al cessionario/committente.

<sup>118</sup> Sentenza Corte di Cassazione del 20 luglio 2012, n. 12666: "*Dalla decisione, peraltro, discende che il "diritto" del "soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto" di "ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto" nonostante la scadenza del "termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario" esercitabile "da detto prestatore nei confronti dell'amministrazione finanziaria" riguarda soltanto "l'imposta sul valore aggiunto non dovuta che egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi": la scadenza del "termine di decadenza previsto per l'azione di rimborso di diritto tributario", quindi, non impedisce l'esercizio del "diritto" del "soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto" di "ottenere dall'amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto" unicamente se quel "rimborso" ha ad oggetto l'"imposta sul valore aggiunto non dovuta" che "egli stesso ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi".*

per la rettifica della detrazione in capo al cessionario/committente<sup>119</sup>. Ed il problema presenterebbe una soluzione incerta laddove, in sede di azione di rimborso da parte del cedente/prestatore, l'Amministrazione opponesse la perdita di gettito per l'Erario<sup>120</sup>.

Come già indicato sopra, la garanzia del rispetto della neutralità dell'I.V.A. deve essere estesa non solo in ambito procedurale ma anche in sede processuale poiché *“in mancanza di una specifica disciplina comunitaria, in forza del principio dell'autonomia processuale degli Stati membri, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le modalità procedurali per garantire la salvaguardia dei diritti di cui i soggetti godono ai sensi dell'ordinamento comunitario”*<sup>121</sup>.

Sotto tale prospettiva, dunque, l'indipendenza dei rapporti giuridici prospettata dalla Corte di Cassazione non pare possa perfettamente incastrarsi nel meccanismo che garantisce il rispetto della neutralità dell'IVA. Anzi, come sopra osservato, il mancato coordinamento dei tre rapporti può esso stesso essere causa della violazione del principio, sotto un duplice profilo: da un lato, per l'eventuale difformità di giudicati, e, dall'altro, per i limiti soggettivi di ogni singolo giudicato, di per sé asimmetrico.

Al riguardo il litisconsorzio necessario costituirebbe lo strumento giuridico idoneo a salvaguardare il principio di neutralità.

---

<sup>119</sup> E' evidente, invece, che tale problema non si pone nell'ipotesi in cui il cessionario/committente non possa esercitare il diritto alla detrazione.

<sup>120</sup> La sentenza Cassazione civile, sez. Tributaria, del 13 ottobre 2011, n. 21110 enuncia il principio di cui alla sentenza della Corte di Giustizia del 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, punto 57. Tuttavia, la Suprema Corte non pare aver ancora compreso che il rischio di perdita di gettito fiscale può essere eliminato dal cedente/prestatore attraverso due modalità: impedendo al cessionario/committente di esercitare la detrazione, annullando la fattura prima dell'utilizzo; ovvero, qualora sia stata esercitata la detrazione, il cedente/prestatore abbia versato l'imposta all'Erario, mentre la pronuncia da ultimo citata della Suprema Corte sembrerebbe far riferimento solo alla prima modalità.

<sup>121</sup> Sent. del 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, punto 40.

Più precisamente, la dottrina<sup>122</sup> ha già evidenziato che l'autonomia azione di rimborso del cessionario/committente, nei confronti del cedente/prestatore possa trovare soluzione attraverso il litisconsorzio necessario<sup>123</sup>. Tale soluzione, alla luce delle argomentazioni sopra delineate, dovrebbe essere estesa a tutte le liti che riguardano due dei soggetti coinvolti, implicando la partecipazione anche del terzo soggetto.

Se si accetta che il diritto vivente (nazionale) inserisce a pieno titolo anche le ipotesi di rimborso tra le procedure di variazione, di competenza esclusiva degli Stati membri, non può non rilevarsi come la conclusione in merito all'applicabilità del litisconsorzio necessario, al caso di specie, risulti addirittura obbligatoria alla luce dei principi espressi in materia dalla Corte di Giustizia<sup>124</sup>.

---

<sup>122</sup> Sul punto cfr. L. SALVINI, *La rivalsa e i rapporti interni nell'IVA*, in *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007, e P. CENTORE, "Se l'IVA non è dovuta è legittima la richiesta di restituzione avanzata al cedente da parte del cessionario", in G.T. n. 7/2012 pag. 619.

<sup>123</sup> Secondo L. SALVINI, *cit.*, "(...) poiché il meccanismo applicativo dell'IVA è tale da istituire, sotto un profilo sostanziale, un collegamento tra le tre posizioni del cedente, del cessionario e dell'erario che rende necessario un loro contemporaneo accertamento in sede giudiziale, sussistono non solo tutti i presupposti per ricondurre tale accertamento alla giurisdizione tributaria, ma anche i presupposti di applicazione dell'istituto del litisconsorzio necessario, secondo le previsioni dell'art. 14, comma 1, d. lgs. n. 546/1992, per il quale "se l'oggetto del ricorso riguarda inscindibilmente più soggetti, questi devono essere tutti parte dello stesso processo".

<sup>124</sup> Ciò anche nella considerazione che tali principi assumono efficacia applicandosi a tutte le controversie aventi ad oggetto la medesima questione di diritto risolta dalla Corte di Giustizia. Circa l'efficacia delle sentenze della Corte di Giustizia, cfr. G. MELIS, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in *Rass. Trib.*, 2005, pag. 405; C. ATTARDI, *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, Milano, 2008, pag. 35; G.M. CIPOLLA, "Diritto e processo nelle azioni di indebito comunitario: quando la Corte di cassazione inventa l'overruling per rimettere in terminis i contribuenti", in *GT – Rivista di giurisprudenza tributaria*, n. 6/2012 pag. 502.



## CAPITOLO IV

### Le disposizioni UE

**Sommario:** *1. Le modifiche della base imponibile e dell'imposta e il principio di simmetria della variazione - 2. I dubbi sul principio di simmetria della variazione. Il caso dei buoni sconto - 3. La riduzione della base imponibile - 4. Il caso del mancato pagamento.*

#### **1. Le modifiche della base imponibile e dell'imposta e il principio di simmetria della variazione.**

Le disposizioni previste dalla Direttiva 2006/112 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, mediante un procedimento di attuazione le cui condizioni sono stabile dagli Stati membri<sup>125</sup>.

Più precisamente, con riferimento alla determinazione della **base imponibile**, l'art. 90 prevede quanto segue:

*1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui*

---

<sup>125</sup> Come già precisato, anche per l'imposta illegittimamente addebitata i principi generali del diritto dell'Unione, sulla base del diritto vivente, riconoscono la necessità di consentirne il recupero, ancorché le modalità attuative restino una competenza attribuita agli Stati membri.

*si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.*

*2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1.*

Con riferimento alla **detrazione**, invece, l'art. 184, con carattere di generalità, stabilisce che *“la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto”*.

Il successivo art. 185 prevede:

*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.*

Le suddette disposizioni, quindi, si pongono nelle due diverse ottiche del cedente/prestatore, con riferimento alla base imponibile/rivalsa, e del cessionario/committente, con riferimento alla detrazione.

Ciononostante, nell'ambito delle variazioni, è necessario stabilire una corrispondenza biunivoca tra le due posizioni, atteso che, come

già evidenziato nei precedenti capitoli, i soggetti passivi coinvolti dovrebbero “muoversi” in senso simmetrico.

In altri termini le disposizioni della Direttiva in tema di variazioni sembrerebbero riferirsi “*all’ipotesi normale di rapporti contrattuali, instaurati direttamente tra due parti contraenti, che subiscono una modifica successiva*”<sup>126</sup>, stabilendosi, di tal guisa, un nesso – in termini di rivalsa, detrazione e riscossione –, tra l’operazione originaria e la modifica successiva<sup>127</sup>.

Sotto il profilo del diritto UE, dunque, 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.

In tale contesto l’*incrocio* delle due disposizioni della Direttiva 2006/112, consente di ritenere rilevanti, ai fini delle variazioni bilaterali, solamente le previsioni dell’art. 185 che trovano corrispondenza in quelle dell’art. 90, mentre le altre sarebbero da inserire più propriamente nell’ambito delle rettifiche unilaterali<sup>128</sup>.

A titolo di esempio, può rilevarsi che, per quanto riguarda il furto dei beni, la rettifica della detrazione possiede portata unilaterale, essendo finalizzata a garantire che l’I.V.A. corrisposta a monte dal soggetto passivo sia riferibile ad operazioni passive che influenzano, in termini di effettivo utilizzo, le operazioni realizzate a valle<sup>129</sup>, di

---

<sup>126</sup> Sentenza della Corte di Giustizia 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs*, punto 31.

<sup>127</sup> La simmetria della variazione è “figlia” del più ampio principio di simmetria che risiede nell’art. 167 della Direttiva 2006/112, secondo cui «il diritto alla detrazione sorge quando l’imposta detraibile diventa esigibile».

<sup>128</sup> Cfr. P. CENTORE, “*Le note di variazione IVA a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose*” in “*Corriere tributario*” n. 29 del 2010, pag. 2352.

<sup>129</sup> Cfr. Sentenza della Corte di Giustizia 4 ottobre 2012, causa C-550/11, PIGI: 25. *Si deve sottolineare, a tal riguardo, che le norme previste dalla direttiva in materia di rettifica mirano ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell’IVA, di modo che le operazioni effettuate nello stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto*

modo ch  il mancato utilizzo dei beni, anche a causa di un furto, pu  dare origine ad una rettifica obbligatoria, unilaterale, della detrazione.

## **2. I dubbi sul principio di simmetria della variazione. Il caso dei buoni sconto.**

Tale principio di simmetria assume carattere tendenziale di fondo del sistema delle variazioni I.V.A., ancorch  la stessa Corte di Giustizia non abbia esitato a superare tale corrispondenza diretta nell'ipotesi di concessione di buoni sconto dal produttore al consumatore finale<sup>130</sup>; trattasi, in sintesi, dei buoni sconto emessi dal produttore e spesi dal consumatore all'atto dell'acquisto presso il dettagliante<sup>131</sup>.

In particolare, le sentenze *Elida Gibbs* e *Commissione/Germania*, pur avendo il pregio di aver chiarito alcuni aspetti fondamentali in tema di base imponibile e di neutralit  dell'imposta, hanno introdotto, anche supportate dalla originaria interpretazione della Commissione, una serie di complessit  applicative che traggono proprio origine dalla violazione del principio di simmetria nella variazione della singola

---

alla **detrazione** soltanto in quanto esse servono a fornire prestazioni soggette a tale imposta. Con dette norme la direttiva   quindi volta ad istituire un rapporto stretto e diretto tra il diritto alla **detrazione** dell'IVA operata a monte e l'utilizzazione dei **beni** o dei servizi di cui trattasi per operazioni tassate a valle (v. sentenza *Centralan Property*, cit. supra, punto 57).

26 Per quanto attiene al sorgere dell'obbligo di rettifica della **detrazione** dell'IVA operata a monte, l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva prevede il principio secondo cui tale rettifica dev'essere operata, in particolare, quando modificazioni degli elementi presi in considerazione ai fini della determinazione dell'importo della **detrazione** medesima siano intervenuti successivamente alla dichiarazione dell'IVA.

27 Si deve rilevare che, laddove un bene sottratto non possa pi  essere utilizzato dal contribuente per operazioni tassate a valle, il **furto** costituisce una modificazione di tal genere e determina, in linea di principio, la rettifica della **detrazione** dell'IVA operata a monte.

<sup>130</sup> Sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs* e Sentenza 15 ottobre 2002, Causa C-427/98, *Commissione/Germania*.

<sup>131</sup> Cfr. P. MASPEL – A. MAMMONE, *Rilevanza IVA dei voucher solo al momento dell'utilizzazione*, in "Corriere tributario" n. 26 del 2011, pag. 2146.

operazione, in termini di corrispondenza delle basi imponibili e di corrispondenza tra I.V.A. a monte e a valle (*i.e.* addebitata in rivalsa ed ammessa in detrazione). E' bene sottolineare che tale interpretazione, qualora generalmente accettata e non confinata allo specifico ambito di applicazione indicato dai giudici UE, minerebbe alla base il sistema delle variazioni I.V.A. fondato sul principio di simmetria.

Nel caso dei buoni sconto, invero, la ricomposizione del principio di neutralità, anziché sulla singola operazione, si realizzerebbe attraverso l'analisi di tutte le operazioni lungo la catena distributiva (produttore-grossista-dettagliante-consumatore), in virtù del fatto che il buono sconto rimborsato dal produttore, primo soggetto della catena, al dettagliante, penultimo soggetto della catena, risulterebbe assimilabile ad un pagamento di parte del corrispettivo da un terzo estraneo al rapporto giuridico diretto (dettagliante-consumatore), anziché ad un servizio "promozionale" reso dal dettagliante al produttore. Tale interpretazione, pur salvaguardando, nel complesso, la neutralità dell'imposta, provoca un evidente scollamento tra basi imponibili ed imposta, nei rapporti cedente/cessionario, sia nel primo anello della catena sia nell'ultimo.

Il seguente esempio servirà a chiarire i termini del problema, supponendo un'aliquota I.V.A. pari al 20%.

Il produttore emette un buono per 12 che potrà essere utilizzato dal consumatore presso il dettagliante.

Il produttore cede al grossista per 100 + 20 di IVA.

Il grossista cede al dettagliante per 150 + 30 di IVA.

Il dettagliante cede al consumatore per 180 + 36 di IVA.

Il consumatore paga 12 tramite il buono ed il resto, pari a 170 + 34 di IVA, in *cash*.

Il produttore rimborsa in *cash* 12 al dettagliante.

Secondo la Corte di Giustizia i soggetti intermedi della catena, grossista e dettagliante, non sono inficiati dal rimborso del buono. La base imponibile e l'imposta nei loro confronti, a monte e a valle, rimane inalterata (150 + 30 di IVA).

Per il dettagliante, nei confronti del consumatore, la base imponibile è costituita da 180, cui corrisponde un'IVA pari a 36. Per cui quest'ultimo verserà all'Erario  $36 - 30$  (Iva addebitatagli dal grossista) = 6.

Il prezzo effettivamente corrisposto dal consumatore è, invece,  $170 + 34$  di IVA. Pertanto, sulla base del principio di neutralità dell'imposta, 34 è l'IVA che potrà riscuotere l'Erario mediante la riscossione frazionata lungo tutta la catena distributiva. In sostanza, poiché 12 (10 + 2 di IVA) è corrisposto dal produttore, tale ammontare non inciderà sull'imposta effettivamente corrisposta dal consumatore finale.

Il grossista verserà all'Erario  $30 - 20$  (Iva addebitatagli dal produttore) = 10.

Il produttore dovrà ridurre unilateralmente la propria base imponibile e l'IVA di  $10 + 2$ , senza che possa essere rettificata la fattura inizialmente emessa nei confronti del grossista.

Pertanto il produttore verserà  $20 - 2 = 18$ .

Il versamento totale a favore dell'Erario sarà pari a  $18 + 10 + 6 = 34$ , esattamente pari all'IVA effettivamente corrisposta dal consumatore finale.

Tale sistema, avallato dalla Corte di Giustizia, se da un lato preserva il principio di neutralità, poiché assicura che l'IVA incassata dall'Erario non sia superiore a quella effettivamente corrisposta dal consumatore finale, dall'altro, come detto, provoca uno scollamento nelle basi imponibili e, quindi, anche nella corrispondenza tra rivalsa e

detrazione, nel rapporto tra produttore e grossista e nel rapporto tra dettagliante e consumatore.

Invero, in relazione alle medesime operazioni di cessione/acquisto, per il produttore la base imponibile e l'imposta saranno pari a 90 + 18, mentre per il grossista saranno pari a 100 + 20. Analogamente, per il dettagliante la base imponibile e l'imposta saranno pari a 180 + 36, mentre per il consumatore saranno pari a 170 + 34.

Nella citata sentenza *Commissione/Germania* sono stati, peraltro, evidenziati due elementi che, sostanzialmente, ridimensionano, sotto il profilo sistematico, l'interpretazione assunta dai giudici UE sui buoni sconto.

Il primo elemento concerne la possibilità che l'utilizzatore del buono sconto, anziché un consumatore finale, sia un soggetto passivo<sup>132</sup>. In quest'ultimo caso la detrazione sulla fattura ricevuta dal dettagliante provocherebbe una perdita di gettito, poiché l'I.V.A. incorporata nel buono sconto potrebbe essere "detratta" due volte, dal produttore e dal consumatore/soggetto passivo.

Secondo i giudici UE, in tal caso il consumatore/soggetto passivo dovrebbe procedere, anch'egli, ad una rettifica unilaterale della detrazione per evitare la perdita di gettito per l'Erario.

Il secondo elemento riguarda la natura del buono sconto. Nell'ultima parte della sentenza la Corte di Giustizia, sollecitata dalla tesi avanzata dal governo tedesco, evidenzia un parallelismo tra utilizzo di buoni sconto ed altri servizi promozionali forniti da agenzie pubblicitarie. In entrambi i casi, di fatto, il produttore "detrae" l'I.V.A.

---

<sup>132</sup> In realtà nella sentenza, punti 64 e 65, è anche evidenziato l'ulteriore problema concernente la possibile "esenzione" dell'ultima cessione, in caso di uso transfrontaliero dei buoni sconto, a cui corrisponderebbe un divieto, in capo al produttore di detrarre "quello che sarebbe un importo fittizio di IVA".

corrispondente al servizio promozionale, con la differenza che per i buoni sconto procede ad una rettifica unilaterale della base imponibile relativa alla cessione nei confronti del grossista, mentre, nel secondo caso, registra una fattura passiva. Evidentemente, il punto di svolta risulta essere proprio quest'ultimo. In entrambi i casi il produttore riceve un servizio promozionale che, se soggetto ad I.V.A., riduce l'imposta dovuta periodicamente dal medesimo produttore. Se si accetta che il buono sconto possa rivestire la medesima natura di un servizio promozionale, non si potrà ridurre la base imponibile di una determinata operazione, ma si dovrà, invece, riversare all'Erario il risultato netto derivante dalla differenza tra totalità dell'I.V.A. riguardante le operazioni attive, per le quali è stata esercitata la rivalsa, e totalità dell'I.V.A. riguardante le operazioni passive, per le quali è stata esercitata la detrazione, e tra le quali rientra il servizio promozionale, in riferimento ad un determinato periodo di tempo.

In questa ipotesi alternativa, il dettagliante fatturerà al consumatore esattamente l'importo da quest'ultimo corrisposto, mentre fatturerà al produttore, per il servizio promozionale reso, il valore del buono. In tal modo il produttore non dovrà ridurre la base imponibile per la cessione effettuata nei confronti del grossista. Analogamente il dettagliante ed il consumatore, anche qualora quest'ultimo fosse un soggetto passivo, registreranno a valle e a monte la medesima base imponibile e la medesima imposta. Pertanto sarebbe ripristinata la simmetria tra basi imponibili e la corrispondenza tra I.V.A. a monte e a valle, che l'interpretazione della Corte di giustizia sembrava avere eliminato.

Recentemente la Commissione UE ha modificato l'iniziale orientamento, che aveva indotto i giudici del Lussemburgo alle conclusioni esposte nelle citate sentenze *Elida Gibbs* e



*Commissione/Germania*. In particolare con la Proposta di Direttiva COM (2012) 206 del 10.05.2012, si indica, sul piano legislativo, la soluzione per la quale il rimborso del buono sconto deve essere assimilato ad un servizio promozionale <sup>133</sup>.

La vicenda dei buoni sconto, ed il *revirement* in tema da parte della Commissione UE, conferma l'impraticabilità di un meccanismo di variazioni con effetti unilaterali. Ne consegue, pertanto, la ulteriore conferma dell'esistenza del principio di simmetria nel sistema I.V.A. UE, in base al quale una variazione della base imponibile e dell'imposta può avvenire soltanto grazie ad un processo che incida sulla base imponibile e sull'imposta dell'operazione fra il cedente/prestatore ed il cessionario/committente, non essendo accettabili, come principio generale, variazioni unilaterali da parte di un solo soggetto.

E' evidente, quindi, che l'eventuale riduzione della base imponibile non possa non implicare effetti sia in capo al cedente/prestatore, che ha emesso la fattura, sia in capo al

---

<sup>133</sup> In tale proposta è specificato: *“Tuttavia, sussistono ancora difficoltà quando tali adeguamenti devono essere effettuati attraverso una catena di distribuzione (si tratta di una questione complessa e le imprese devono far fronte a incoerenze nelle norme sulla contabilizzazione e sulla documentazione IVA) o quando un buono è utilizzato in uno Stato membro diverso da quello di emissione.*

*Non esiste una soluzione facile al conflitto tra il diritto a detrazione del cliente (quando il buono è utilizzato da un soggetto passivo per beni o servizi destinati alla sua attività professionale) e la riduzione della base imponibile per il fabbricante. La giurisprudenza inoltre non contempla la situazione in cui l'emittente del buono non è la fonte del rimborso.*

*Si propone pertanto di modificare in modo adeguato le disposizioni esistenti. D'ora in poi il rimborso, invece di rappresentare il corrispettivo versato da un terzo, è considerato il corrispettivo (IVA inclusa) della fornitura di un servizio di accettazione del buono. Invece di ridurre la base imponibile della prima vendita, il fabbricante (che emette il buono) detrae l'IVA a monte sul servizio prestato dal fornitore che accetta il buono.*

*Quando un buono sconto gratuito è presentato per essere riscattato contro una cessione di beni o una prestazione di servizi, il prezzo pagato sarà ancora ridotto del suo valore nominale, ma anche la base imponibile della cessione o prestazione sarà ridotta”.*

cessionario/committente che ha registrato il suddetto documento esercitando la relativa detrazione<sup>134</sup>.

Esisterebbe, dunque, quale principio generale, uno stretto legame che condiziona la sorte della detrazione dell'imposta in capo al cessionario/committente alle variazioni della base imponibile, qualora debba essere *debitamente ridotta*, con connessi effetti in termini di rivalsa, in capo al cedente/prestatore. Di qui, nell'ambito delle variazioni, l'interpretazione "guidata" delle disposizioni di cui agli art. 184 e 185 della Direttiva 2006/112, riguardanti la rettifica della detrazione, in modo tale che siano applicabili in coerenza con le corrispondenti disposizioni riguardanti la riduzione della base imponibile di cui all'art. 90 della medesima Direttiva.

### **3. – La riduzione della base imponibile.**

Come già indicato, l'art. 90, par. 1, non concerne la procedura contabile per rendere possibile la variazione ma si riferisce ad un aspetto fondamentale e sostanziale di applicazione qual è la determinazione della base imponibile<sup>135</sup>. Più precisamente, il fulcro centrale della norma UE risiede nella *necessità* di debitamente ridurre la base imponibile, al verificarsi degli eventi indicati, lasciando tuttavia liberi gli Stati membri di stabilire le condizioni attraverso cui pervenire a tale riduzione<sup>136</sup>.

---

<sup>134</sup> In tal senso cfr. la Sentenza della Corte di Giustizia del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska SA*, causa C-588/10, in cui è stata messa in discussione la *procedura* di notifica della variazione della base imponibile dal cedente/prestatore al cessionario/committente, essendo implicita, sotto il profilo *sostanziale*, la necessità che tale variazione espliciti effetti simmetrici.

<sup>135</sup> Cfr. CENTORE, "Le vie (alternate) del recupero dell'IVA non dovuta", GT - Rivista di giurisprudenza tributaria n. 6 del 2011, pag. 480.

<sup>136</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 19 dicembre 2012, *Grattan*, causa C-310/11, punto 35: "È in tale contesto che il legislatore dell'Unione ha adottato l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva, che impone agli Stati membri l'obbligo di fissare le condizioni in presenza delle quali la **base imponibile** sarà **ridotta** a posteriori. Tale disposizione obbliga in via

Ad un esame approfondito della norma, dunque, 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, mentre risulterebbero aperti i margini di manovra circa le modalità ed i termini di attuazione.

Non a caso la Corte di Giustizia afferma, sulla base dei principi di proporzionalità e di neutralità, che nelle ipotesi in cui il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito<sup>137</sup> dal soggetto passivo, l'art. 90, paragrafo 1, **impone** che la base imponibile sia ridotta. 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'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo<sup>138</sup>.

Infine, il principio UE che si esprime nella coincidenza della base imponibile con il corrispettivo realmente ricevuto, pur in assenza di una specifica disposizione, sembrerebbe estendersi, per assimilazione, anche agli errori di valutazione delle operazioni (assoggettamento ad

---

*di principio gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo (v. sentenze del 3 luglio 1997, Goldsmiths, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punti 16-18, e del 29 maggio 2001, Freemans, C-86/99, Racc. pag. I-4167, punto 33).*

<sup>137</sup> In argomento è opportuno sottolineare che i riferimenti nei precedenti della Corte di Giustizia alla riduzione della base imponibile quando "il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito" costituisce una sintesi dell'intera disposizione contenuta nell'art. 90, par. 1, quindi riferibile a tutte le ipotesi diminutive previste dalla norma, non già, come potrebbe apparire ad una prima superficiale lettura, al solo caso di mancato pagamento derivante da crediti inesigibili, per la quale ipotesi, peraltro, è espressamente prevista una facoltà di deroga dall'obbligo di variazione in diminuzione.

<sup>138</sup> Sentenza della Corte di Giustizia, *Kraft Foods Polska SA*, causa C-588/10 del 26 gennaio 2012, punti 26 e 27.

IVA in eccesso)<sup>139</sup>. Invero, nella sentenza *Littlewoods Retail* i giudici UE hanno esplicitamente richiamato le disposizioni di cui all'art. 90, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112, per individuare la disposizione in base alla quale la successiva variazione dell'operazione si rendeva necessaria per correggere la fatturazione di un'operazione, la cui base imponibile, già *ab origine*, risultava più elevata rispetto a quella determinabile in virtù delle norme applicabili in materia di I.V.A.<sup>140</sup>.

Peraltro, come indicato nei capitoli che precedono, il caso dell'errore andrebbe più propriamente classificato tra le ipotesi di fatturazione di un'imposta "non dovuta", atteso che risulterebbe assente, già *ab origine*, il presupposto per l'imposizione. Tale assimilazione, tuttavia, non è fuori luogo ma dipende dagli effetti della variazione. In entrambi i casi (errore originario ed evento successivo), tali effetti dovrebbero comportare le medesime conseguenze procedurali nei confronti dei soggetti coinvolti. Si potrebbe affermare, quindi, che non è un caso che le disposizioni nazionali, contenute nell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, contemplino ambedue le fattispecie sopra indicate.

#### **4. Il caso del mancato pagamento**

---

<sup>139</sup> Sentenza del 19 luglio 2012, caso C-591/10 *Littlewoods Retail*.

<sup>140</sup> In generale potrebbe ritenersi che, sotto il profilo del diritto UE, pur in assenza di una disposizione specifica, a cui devono supplire gli ordinamenti degli Stati membri, anche gli errori originari, quanto ad effetti, siano assimilabili al più ampio concetto di riduzione della base imponibile dopo l'effettuazione dell'operazione (purché, naturalmente, tale riduzione si rifletta sull'imposta). Invero, anche nella Sentenza della Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*, punto 10, l'errore originario è stato assimilato dalla Corte UE, quanto alle procedure di variazione, a quelle previste in applicazione dell'art. 90, par. 1: *La KFP opera nel settore della produzione e della distribuzione di generi alimentari. In rapporto alla vendita dei suoi prodotti a molte controparti, essa emette un rilevante numero di fatture e di fatture rettificate là dove queste ultime sono emesse, segnatamente, per la concessione di sconti, la restituzione di prodotti e nel caso di errori.*

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

I giudici del Lussemburgo giustificano tale facoltà di deroga nell'assunto “(...) *che, in presenza di talune circostanze ed in ragione della situazione giuridica esistente nello Stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio*”<sup>141</sup>.

In termini più generali, dunque, l'esercizio della deroga va temperato con le difficoltà di individuare un momento preciso in cui si verifica il mancato pagamento, nella consapevolezza che un riferimento troppo generico, senza limitazione alcuna, potrebbe comportare conseguenze negative in termini di “stabilità dei rapporti giuridici” e di “certezza del diritto”.

E' tuttavia interessante notare come, sul versante della obbligatorietà o meno della rettifica della detrazione, il problema sia risolto in senso diametralmente opposto dall'art. 185, rispetto alla rettifica della base imponibile di cui all'art. 90.

Invero, mentre, in via di principio, la rettifica della base imponibile per mancato pagamento è inclusa tra le variazioni obbligatorie a meno che gli Stati membri esercitino una facoltà di deroga, la rettifica della detrazione per mancato pagamento è esclusa dalle variazioni, a meno che gli Stati membri esigano la rettifica.

---

<sup>141</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, punto 18.

Ma indipendentemente dalla tecnica legislativa, l'effettiva variazione in diminuzione per mancato pagamento dovrebbe comunque essere analizzata sulla base dei principi generali che presiedono all'esercizio della rivalsa e della detrazione.

In particolare, sembrerebbe fondamentale, in tale contesto, la differenziazione tra IVA "dovuta" ed IVA "assolta", qualora il mancato pagamento sia riferibile ad operazioni già effettuate, quantomeno in relazione alla regola generale di cui all'art. 63 della Direttiva 2006/112<sup>142</sup>. In questo caso il fatto generatore dell'imposta e l'esigibilità della stessa, ad eccezione dei casi di fatturazione anticipata<sup>143</sup>, troverebbe fondamento nell'effettiva realizzazione dell'operazione.

Invero, come già osservato in precedenza, l'esigibilità dell'imposta, dal lato attivo, e la detrazione, dal lato passivo, possono

---

<sup>142</sup> Per quanto concerne le prestazioni di servizio occorre tuttavia una precisazione con riferimento al nostro ordinamento. Come previsto dall'art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, l'effettuazione è ancorata al pagamento del corrispettivo per cui, in tale fattispecie, qualora non sia mai stato pagato il corrispettivo è possibile ritenere *"che, sotto il profilo sostanziale, l'operazione a rigori non dovrebbe considerarsi "realizzata" nel mondo dell'IVA"* (così G. TABET, *"Fatturazione anticipata per servizi resi in abbonamento e variazioni IVA: una interpretazione comunitariamente orientata"*, Boll. Trib. 21/2009, pag. 1582). Sotto tale prospettiva, dunque, la correlazione tra effettuazione dell'operazione e pagamento del corrispettivo costituirebbe, già di per sé, una modalità implicita di rettifica dell'operazione, che troverebbe ingresso ai fini della rivalsa, detrazione e versamento, solamente a seguito dell'effettivo pagamento (in tal senso cfr. M. BASILAVECCHIA, *"Le note di variazione"*, Giur. Sist.dir. trib. L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, pag. 644 e ss. (a cura di G. Tesauro). A tale regola, tuttavia, fanno eccezione le operazioni indicate nell'articolo 3, terzo comma, primo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 e le prestazioni di servizi "internazionali", che si considerano effettuate al momento in cui sono rese, nel primo caso, ovvero ultimate, nel secondo caso, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui sono rese, nel primo caso, o alla maturazione del corrispettivo, nel secondo caso.

<sup>143</sup> Questa fattispecie richiederebbe un'analisi specifica, nella considerazione che l'evento anticipatorio, pur determinando l'effettuazione, non può comportare il definitivo ingresso dell'operazione nel regime I.V.A. se ad esso non consegue, sotto il profilo oggettivo di applicazione del tributo, una cessione di beni o una prestazione di servizi.

prescindere dal versamento del corrispettivo<sup>144</sup>. In particolare le posizioni dei soggetti passivi verso l'Erario si cristallizzano anche a seguito dell'effettuazione delle operazioni e dell'indicazione in fattura dell'imposta "dovuta" non necessariamente "assolta"<sup>145</sup>. In tale direzione l'Avvocato Generale al punto 71 delle Conclusioni alla causa C-274/10, *Commissione/Ungheria*, ha precisato che *"la circostanza che il fornitore di un soggetto passivo che abbia cessato le proprie attività per insolvenza sia debitore verso l'erario di un'imposta che non potrà recuperare è una conseguenza dell'applicazione del sistema comune dell'IVA, e, più precisamente, degli artt. 63, 206 e 250 della direttiva 2006/112"*.

---

<sup>144</sup> Ancorché, come osservato alla nota precedente, il versamento in acconto del corrispettivo possa costituire un'ipotesi anticipata di effettuazione dell'operazione per via della previsione di esigibilità dell'imposta e, quindi di fatto generatore della stessa, ai sensi del combinato disposto di cui agli articoli 65 e 63 della Direttiva 2006/112.

<sup>145</sup> Sul punto cfr. la Sentenza della Corte di Giustizia del 28 luglio 2011, causa C-274/10, *Commissione/Ungheria*, punti 46-49:

46. Per quanto riguarda, in terzo luogo, il rilievo attribuito al pagamento delle operazioni da cui origina l'IVA nel sistema instaurato dalla direttiva 2006/112, occorre osservare che, in forza dell'art. 63 di quest'ultima, l'IVA diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi, ossia al momento della realizzazione dell'operazione di cui trattasi, indipendentemente dal fatto che il corrispettivo dovuto per tale operazione sia stato già versato o che non lo sia stato. Pertanto, l'IVA è dovuta all'Erario pubblico dal fornitore di un bene o dal prestatore di servizi, quand'anche questi non abbia ancora ricevuto, da parte del suo cliente, il pagamento corrispondente all'operazione realizzata.

47. Allo stesso modo, l'art. 167 della direttiva 2006/112 dispone che il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, circostanza che si verifica, ai sensi di detto art. 63, a partire dal momento in cui l'operazione è stata realizzata, a prescindere dal fatto che abbia avuto luogo il pagamento del corrispettivo dovuto per tale operazione. Inoltre, l'art. 168, lett. a), della direttiva indica espressamente che il diritto di cui beneficia il soggetto passivo di detrarre l'imposta a monte riguarda non soltanto l'IVA assolta, ma anche l'IVA dovuta. Dal tenore letterale dell'art. 179 di detta direttiva risulta altresì che il diritto a detrazione si esercita, in linea di principio, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto nello stesso periodo (v., in tal senso, sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, Racc. pag. I-3457, punto 41).

48. Ne deriva che, in base al sistema instaurato dalla direttiva 2006/112, in linea di principio, l'IVA diventa esigibile ed il diritto alla detrazione sorge e può essere esercitato indipendentemente dal fatto che il corrispettivo dovuto, IVA inclusa, per un'operazione sia stato già versato o meno.

49. Siffatta analisi è corroborata da altre disposizioni della medesima direttiva, in base alle quali il pagamento effettivo del corrispettivo può incidere sull'esigibilità o sulla detraibilità dell'IVA solo in circostanze particolari espressamente previste dalla direttiva di cui trattasi.

In altri termini, il rischio dell'inesigibilità del credito sembrerebbe, in dette circostanze, dover essere sopportato, **almeno in prima istanza**, dal fornitore, stante i meccanismi di esigibilità e detrazione fondati, dal punto di vista generale, sull'imposta dovuta ancorché non assolta.

Per tali ragioni, dunque, la variazione per mancato pagamento necessita di particolari cautele e non dovrebbe sottrarsi, dal punto di vista sistematico, nemmeno all'applicazione della regola generale di cui all'art. 203 della Direttiva 2006/112, la cui finalità è quella di mantenere la debenza dell'imposta in capo al cedente/prestatore *“fintantoché il destinatario di una fattura che espone un'IVA non dovuta possa utilizzarla al fine di siffatto esercizio”*<sup>146</sup>.

Sotto un profilo logico, invero, una volta verificatosi l'evento che genera una *obbligatoria* variazione della base imponibile, latamente intesa<sup>147</sup>, l'imposta inizialmente indicata in fattura si trasforma anch'essa in “non dovuta”. Ed è proprio in virtù di tale ultimo meccanismo che il mancato pagamento, per scelta degli Stati membri, potrebbe essere espunto dal sistema delle variazioni, lasciando immutato il debito del cedente/prestatore a fronte della già avvenuta detrazione da parte del cessionario/committente.

Di conseguenza, non sembra possano sussistere valide motivazioni per ritenere tali fattispecie, espressamente previste

---

<sup>146</sup> Cfr. Corte di Giustizia Sentenza 18 giugno 2009, causa C-566/07, *Stadeco*, punti 28 e 29. Con riferimento al previgente art. 21, punto 1, lett. c) della Direttiva 77/388 (sesta direttiva) la Corte di Giustizia, Sentenza 15 ottobre 2002, Causa C-427/98, *Commissione/Germania*, punto 41, ha espressamente chiarito che tale disposizione, corrispondente al vigente art. 203 della Direttiva 2006/112, *“mira a prevenire il rischio di perdite di introiti fiscali derivante da fatture errate o false”*.

<sup>147</sup> Come già evidenziato nel Capitolo II l'ipotesi di rettifica rilevante ai fini della variazione deve comunque incidere, in ultima analisi, sull'imposta. In tale senso si esprime anche la Sentenza della Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*, punto 26.



dall'art. 90, par. 1, della Direttiva 2006/112, diversamente disciplinate, quanto a principi generali, rispetto alle conclusioni già raggiunte in relazione alla rettifica di una imposta “non dovuta”<sup>148</sup>.

Pertanto, qualora il mancato pagamento rientrasse tra le ipotesi di rettifica in diminuzione espressamente previste dagli Stati membri, una corretta applicazione degli articoli 90 e 185 della Direttiva 2006/112, in virtù del principio di simmetria della variazione, dovrebbe implicare un corrispondente aggiustamento, sia dal lato attivo, cedente/prestatore, sia dal lato passivo, cessionario/committente<sup>149</sup>.

Altra e diversa questione, poi, riguarderebbe il concreto assolvimento dell'imposta da parte del cessionario/committente che, trovandosi in un probabile stato di insolvenza, non sia poi in grado di riversare all'Erario l'importo rettificato.

Per vero, anche nell'ipotesi inversa, in cui sia il cedente/prestatore, senza coinvolgimento del cessionario/committente, a non versare l'imposta addebitata in rivalsa, il rischio di insolvenza rimarrebbe a carico dell'Erario.

---

<sup>148</sup> La stessa Corte di Giustizia chiarisce che il corollario del principio che impone la variazione diminutiva della base imponibile risiede nel fatto che “*l'Amministrazione finanziaria non può riscuotere a titolo di IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo*” (così Sentenza del 3 luglio 1997, causa C-330/95, *Goldsmiths*, punto 15 e Sentenza del 26 gennaio 2012, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*, punto 27). In sostanza, pare trovare conferma la circostanza che l'importo dell'IVA corrispondente alla ridotta base imponibile divenga anch'esso “non dovuto” (non *ab origine* ma) per via di un evento successivo all'effettuazione dell'operazione.

<sup>149</sup> E' altresì utile precisare che l'Avvocato Generale (sempre al punto 71 delle Conclusioni alla causa C-274/10, *Commissione/Ungheria*) ha evidenziato che in caso di mancato pagamento agli Stati membri è concesso negare la detrazione in capo al cessionario/committente ai sensi dell'art. 185. Ciò, si suppone, nel presupposto di obbligatoria rettifica della base imponibile (e dell'imposta) in capo al cedente/prestatore.

In tale prospettiva, l'unico soggetto che non subisce alcun rischio di inesigibilità è il cessionario/committente, non essendo ipotizzabile un mancato "realizzo", sotto le diverse forme, del credito derivante dall'esercizio della detrazione.

In effetti, come sopra osservato, il meccanismo dell'I.V.A. fondato sulla rivalsa e sulla detrazione dell'imposta, non solo assolta ma anche dovuta, presenta, proprio per tali caratteristiche, situazioni in cui i contribuenti di diritto possono essere posti nelle condizioni di versare e detrarre imposte non ancora assolte.

In tale contesto, le scelte legislative circa la variazione da mancato pagamento potrebbero declinarsi in modo diverso a seconda della volontà di far ricadere il rischio di insolvenza del cessionario/committente sul cedente/prestatore ovvero sull'Erario. Nella prima ipotesi, l'art. 90 della Direttiva 2006/112 offre agli Stati membri la possibilità di escludere l'applicazione della variazione in caso di mancato pagamento. Nella seconda ipotesi, una volta trovato ingresso nel sistema la variazione *obbligatoria*, le successive vicende finanziarie, in merito al recupero della detrazione in capo al cessionario/committente/insolvente, dovrebbero considerarsi ininfluenti rispetto alla posizione del cedente/prestatore.

In quest'ultima circostanza sembrerebbe prevalere la tesi riguardante la struttura dell'I.V.A. che addossa unicamente sul consumo finale il definitivo onere dell'imposta, preservando, **in ogni caso**, la posizione dei soggetti passivi di diritto<sup>150</sup>. In sintesi, tale

---

<sup>150</sup> M. BASILAVECCHIA, "Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell'imposta sul valore aggiunto", 2000, pag. 29, rileva che in dottrina esistono diversi orientamenti sulla struttura dell'imposta: nella prima, i soggetti passivi del prelievo normalmente coincidono con quelli formalmente onerati degli adempimenti formali; nella seconda, che è quella sopra indicata, l'imposta è applicata in via provvisoria

approccio legislativo altro non sarebbe se non la concreta applicazione del principio di capacità contributiva che *“risiede nel tassare il consumo e rendere neutrale il prelievo nelle fasi precedenti”*<sup>151</sup>.

Ciò ulteriormente implicando che situazioni patologiche, che deviano dai normali canoni applicativi, potrebbero essere ritenute quali eccezioni rispetto all'ordinario funzionamento dell'I.V.A., con la conseguenza che eventuali risvolti negativi rimarrebbero esclusivamente a carico dell'Erario.

---

sui soggetti passivi per trovare concreta acquisizione solo con la cessione/prestazione al consumatore finale; nella terza, l'imposta è qualificata come imposta calcolata in senso algebrico sulla massa di operazioni. In argomento cfr. L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Trib. 1993, I, pag. 1286 e ss.

<sup>151</sup> G. FALSITTA, *“Manuale di diritto tributario – Parte speciale -*, 2010, Padova, pag. 747. Tra l'altro l'A. avrebbe espresso tale posizione nell'edizione del 1997 pag. 409 e 415, assegnando proprio alla disposizione nazionale sul mancato pagamento una rilevanza notevole ai fini della qualificazione dell'I.V.A. come imposta di consumo e, quindi, della prevalenza della neutralità dell'imposta in capo ai soggetti passivi, sugli altri aspetti. Sul punto M. BASILAVECCHIA, *“Le note di variazione”*, Giur. Sist. dir. trib. L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, pag. 646 (a cura di G. Tesauero), osserva che l'esonerazione del peso dell'I.V.A. per i soggetti passivi non va comunque inteso in senso assoluto, ma *“va in ogni caso raccordato con il concorrente principio che impone di far uscire tassato dal ciclo produttivo ogni bene che sia entrato nel circuito IVA e che come tale abbia determinato, all'atto dell'entrata, un diritto di detrazione che va compensato con l'imponibilità del passaggio successivo”*.

## CAPITOLO V

### Le disposizioni nazionali

**Sommario:** 1. *L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Le variazioni aumento* – 2. *L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Le variazioni in diminuzione per eventi successivi* – 3. *Attenuazione dei vincoli riguardanti la variazione per mancato pagamento* – 4. *L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Il sopravvenuto accordo fra le parti* – 5. *La procedura contabile della variazione* – 6. *I termini per effettuare le variazioni in diminuzione*

#### **1. *L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Le variazioni in aumento.***

L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 è inserito nell'ambito del Titolo II – *Obblighi dei contribuenti* – e contiene un esplicito riferimento sia alle disposizioni sostanziali di cui all'art. 90 della Direttiva 2006/112 sia alle “condizioni” per procedere alle variazioni.

Il

comma 1 si riferisce alle variazioni in aumento, obbligatorie al verificarsi di qualsiasi evento, senza limiti temporali, anche in presenza di errori originari verificatisi sia in sede di valutazione dell'operazione, mediante la fatturazione, sia, successivamente, in sede di registrazione. Tale obbligo di provvedere ad una integrazione della base imponibile e dell'imposta inizialmente addebitata (mediante l'emissione di una nuova fattura), ricade sul cedente/prestatore, ancorché non possa non essere rilevato il collegamento esistente con l'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997 che prevede, invece, in capo al

cessionario/committente, una serie di obblighi per rettificare l'operazione ed evitare l'irrogazione di sanzioni a suo carico.

Tuttavia, in sintonia con l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione<sup>152</sup>, la corretta interpretazione di tale ultima disposizione dovrebbe limitare l'attività del cessionario/committente ad errori rilevabili *ictu oculi*, non già a valutazioni giuridiche. Se così non fosse al cessionario/committente sarebbe assegnato un compito ultroneo che la legge esplicitamente assegna all'Amministrazione finanziaria, trasformando *"l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario"*.

Dal punto di vista del sistema delle variazioni previsto dall'art. 26 citato, tali considerazioni spiegano, dunque, anche la ragione per la quale il soggetto su cui incombe l'onere primario di innescare la procedura di rettifica sia il cedente/prestatore, quale designato ad individuare ed indicare in fattura tutti gli elementi di fatto e di diritto per pervenire ad una corretta qualificazione dell'operazione e, di conseguenza, della base imponibile e dell'imposta.

Per quanto riguarda i termini entro cui effettuare la variazione, la norma nulla dispone a riguardo.

E' tuttavia evidente che sia in ipotesi di errori originari che al verificarsi di eventi successivi, eventuali sanzioni, riferibili al momento in cui la violazione si considera realizzata, sarebbero eventualmente mitigabili in relazione al *ritardo* dell'adempimento, così come previsto dalle disposizioni sul ravvedimento operoso contenute nell'art. 13 D.lgs. 472/1997<sup>153</sup>.

---

<sup>152</sup> Cfr. Cass. 8.3.2000 n. 2603. Nello stesso senso, Cass. 22.3.2000 n. 3428, Cass. 11.9.2009 n. 19624, Cass. 27.7.2005 n. 15774, Cass. 26.5.2008 n.13513

<sup>153</sup> Sul punto cfr. A. CARINCI, *"Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali"*, in Riv. Dir. Trib., Vol. X, 2000, n. 6, I, pag. 714, che ai fini della sanzionabilità richiama la distinzione attribuibile a A. DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, I, pag. 592,

## **2. L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. Le variazioni in diminuzione per eventi successivi.**

Per quanto riguarda le 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<sup>154</sup>.

Come già anticipato, 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.

---

tra variazioni proprie, dipendenti da un evento successivo, e variazioni assimilate, dipendenti da un errore originario.

<sup>154</sup> Cfr. risoluzione n. 147/E del 10 aprile 2008: "Ciò fa ritenere che "l'applicazione del citato articolo 26, comma 2, presuppone una variazione del rapporto giuridico tra i due soggetti originari dell'operazione imponible: cedente e cessionario di un bene, committente e prestatore di un servizio" (Cass. Sez. trib., sentenza n. 8455 del 29 marzo 2001; vd. anche Cass., Sez. trib., n. 5006 dell'11 gennaio 2007 e n. 28722 del 25 ottobre 2005)".

Il primo concerne la **facoltà**, stabilita dal legislatore nazionale, di procedere alla riduzione della base imponibile e dell'imposta<sup>155</sup>, laddove, invece, come rappresentato nel capitolo che precede, la disposizione UE, siccome interpretata dalla Corte di Giustizia<sup>156</sup>, **obbliga** all'effettuazione della variazione.

La questione, pertanto, andrebbe risolta attraverso la valutazione dell'efficacia diretta della norma UE nell'ordinamento interno<sup>157</sup>, nell'ipotesi in cui l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 non abbia correttamente trasposto l'art. 90 della Direttiva 2006/112, con riferimento alla obbligatorietà di procedere alla variazione diminutiva. Senza entrare in dettaglio sul principio del primato del diritto UE rispetto a quello nazionale, basti solo rilevare che l'eventuale inadempimento dello Stato italiano, concernente l'errata trasposizione della direttiva, sarebbe foriero di applicazione diretta della norma UE solo laddove fosse il contribuente ad invocarla di fronte al giudice nazionale e non già un organo dello Stato. Il cd. «effetto verticale delle direttive»<sup>158</sup> si manifesta, infatti, in tutti i casi in cui i singoli

---

<sup>155</sup> Sul punto si richiama quanto già evidenziato al Capitolo II, con riguardo alla tesi che stabilisce una sorta di dipendenza delle rettifiche della base imponibile in ragione degli effetti prodotti in termini di imposta. Invero, modificazioni isolate della base imponibile, senza effetti sull'imposta, dovrebbero ritenersi irrilevanti anche in un'ottica di *controllo e di adempimenti*, a norma dell'art. 273 della Direttiva 2006/112. Tale disposizione, secondo la Corte di Giustizia (Sentenza della Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*, punti da 21 a 28), è posta a fondamento degli obblighi procedurali stabiliti dagli Stati membri per consentire la variazione della base imponibile.

<sup>156</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 19 dicembre 2012, *Grattan*, causa C-310/11, punto 35: «È in tale contesto che il legislatore dell'Unione ha adottato l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva, che impone agli Stati membri l'obbligo di fissare le condizioni in presenza delle quali la base imponibile sarà ridotta a posteriori. **Tale disposizione obbliga** in via di principio gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo (v. sentenze del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punti 16-18, e del 29 maggio 2001, *Freemans*, C-86/99, Racc. pag. I-4167, punto 33).

<sup>157</sup> Sull'efficacia diretta nell'ambito dell'ordinamento nazionale delle norme comunitarie, cfr. Cass., 10 dicembre 2002, n. 17564.

<sup>158</sup> In argomento, L. PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in Rass. Trib. N. 2/2006, pag.

fanno valere le disposizioni ivi contenute nei confronti dello Stato, tanto se questo non ha trasposto tempestivamente la direttiva nel diritto nazionale, quanto se esso l'ha trasposta in modo inadeguato. Da tale principio la Corte di Giustizia ne ha tratto la conseguenza che lo Stato membro, che non ha correttamente trasposto una direttiva, non può opporre ai singoli l'inadempimento, da parte sua, degli obblighi che essa impone<sup>159</sup>.

Pertanto, 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, come sopra osservato, può essere fatto valere solo dai singoli non già dallo Stato "inadempiente".

L'altra questione, peraltro recentemente dibattuta in dottrina<sup>160</sup>, riguarderebbe la (presunta) inadeguata implementazione della

---

426 rileva che "Tale effetto è stato sempre ricostruito dalla Corte di Giustizia a favore del singolo (contribuente, impresa). In particolare, l'effetto diretto delle direttive, secondo la giurisprudenza comunitaria, è un effetto verticale ed unilaterale: di talché lo Stato membro non può opporre al singolo - che, a sua volta, faccia valere un diritto a lui attribuito dalla norma comunitaria contenuta nella direttiva - la sua mancata trasposizione nel diritto interno. L'effetto per il singolo non può mai essere in malam partem e ciò nel senso che lo Stato membro (che non ha attuato la norma contenuta nella direttiva e che, dunque, risulta inadempiente) non può invocare la normativa comunitaria contro i singoli che, dal canto loro, hanno applicato la normativa interna; trattasi di principio del tutto indivisibile posto che, ove si ammettesse la diretta applicabilità delle disposizioni comunitarie anche quando il singolo ha rispettato la norma interna che risulta contraria alla normativa comunitaria, si consentirebbe allo Stato membro inadempiente di trarre vantaggio dalla sua violazione del diritto comunitario".

<sup>159</sup> Cfr., in tal senso, Corte di giustizia UE, 26 febbraio 1986, C-152/84, punti 46 e 47. Gli obblighi gravanti sullo Stato membro valgono per tutti gli organi dello Stato membro, come esplicitamente riconosciuto dalla Corte di giustizia UE, 15 maggio 1986, C-222/84, punto 53. Cfr., inoltre, F. TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 1999, pag. 114 e R. MICELI - G. MELIS, «Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull'imposta sui conferimenti e sull'IVA», in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, pagg. 172-173.

<sup>160</sup> Cfr. P. CENTORE, «Le note di variazione IVA a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose» in *"Corriere tributario"* n. 29 del 2010, pag. 2352; A. CONTRINO, «Accordi di ristrutturazione, note di variazione IVA e decorrenza delle novità fiscali», in *"Corriere*



variazione per mancato pagamento, subordinata, nella norma nazionale, alla “condizione” della chiusura di procedure concorsuali ed esecutive infruttuose<sup>161</sup>, non già al mancato pagamento *tout court*<sup>162</sup>.

Tuttavia, se è vero che lo spostamento in avanti della variazione, coincidente con il momento in cui si produce l’effetto rilevante del mancato pagamento, comporta il ritardo per il cedente/prestatore di vedersi riconosciuta la rettifica e, per tale via, il recupero dell’I.V.A. inizialmente addebitata in rivalsa, non può sottacersi come tale approccio determini anche la probabile impossibilità, da parte dell’Amministrazione finanziaria, di pareggiare il conto mediante la rettifica della detrazione in capo al cessionario/committente/insolvente.

In altri termini, più il momento rilevante per la variazione si avvicina al momento in cui si palesa l’infruttuosità della procedura, più diventa concreto il rischio di una perdita di gettito per l’Erario, stante l’impossibilità di pervenire ad una rettifica della detrazione, già effettuata da parte del cessionario/committente<sup>163</sup>. Sotto tale prospettiva, quindi, il Legislatore ha inteso *graduare* la deroga

---

tributario" n. 36 del 2012, pag. 2776, R. RIZZARDI, “Insolvenza del cliente: le regole contrapposte per Iva e redditi”, in *Corriere Tributario* n. 35/2012, pag. 2732

<sup>161</sup> La C.M. n. 77/E del 2000, e la circolare Assonime n. 64 del 1997, precisano che può procedersi all'emissione della nota di variazione soltanto in seguito alla ripartizione finale dell'attivo e, comunque, con la chiusura della procedura.

<sup>162</sup> A. RENDA, in G. CIAN – A. TRABUCCHI, *Commentario breve alle leggi tributarie*, TOMO IV, Padova, 2011, pag. 26, osserva che “*il legislatore italiano ha recepito in senso particolarmente restrittivo la disposizione comunitaria, in tema di mancato pagamento totale o parziale del corrispettivo di un’operazione imponibile, circoscrivendo la facoltà di effettuare la variazione in diminuzione, per il cedente insoddisfatto, solo ai casi di procedure concorsuali o esecutive rimaste infruttuose*”.

<sup>163</sup> Sul punto R. FANELLI, “Codice Iva Nazionale e Comunitario Commentato, Milano, 2010, (a cura di Paolo Centore), pag. 865, rileva che sarebbe opportuno emettere la nota di credito prima che la procedura sia definitivamente chiusa, come anche indicato da Assonime nella Circolare n. 67/1997, atteso che, in tal modo, gli organi preposti sono messi nelle condizioni di annotare una corrispondente variazione in aumento. Altro problema, invece, è quello che riguarda l’effettiva capacità di recupero della “variazione in aumento” da parte dell’Amministrazione finanziaria.

concessa dalla disposizione UE, *circoscrivendo* l'evento del mancato pagamento ad una fattispecie esplicitamente individuata.

Sarebbe, dunque, interessante verificare se la soluzione adottata dal Legislatore nazionale, così come interpretata dall'Amministrazione finanziaria, possa essere ritenuta dagli organi UE conforme all'art. 90 della Direttiva 112/2006 o se, invece, tale approccio ecceda la facoltà di deroga concessa agli Stati membri.

Peraltro, in via di principio, far dipendere l'incompatibilità della norma dall'assunzione del rischio di insolvenza da parte dell'Erario appare, sotto il profilo di un ipotetico rinvio alla Corte di Giustizia, difficilmente perseguibile, mentre occorrerebbe focalizzare l'attenzione sul momento in cui la base imponibile può ritenersi definitivamente ridotta per via del mancato pagamento *a causa* di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose.

In termini generali si è già osservato che l'art. 90 della Direttiva 2006/112 conferisce agli Stati membri il potere di stabilire le condizioni per procedere alla riduzione della base imponibile. Per quanto attiene la nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, il verificarsi dell'evento sarebbe subordinato ad una dichiarazione, cioè ad un accertamento dichiarativo, solo nella prima ipotesi (nullità).

In tutti gli altri casi, invece, sarebbe ininfluenza la modalità con cui si manifesta la causa, essendo fondamentale, ai fini della detrazione, *“che della variazione e della sua causa si effettui la registrazione ai sensi degli articoli 23, 24 e 25 del d.P.R. n. 633 del 1972”*<sup>164</sup>.

---

<sup>164</sup> Sentenza Corte di Cass. 6 luglio 2001, n. 9195 e Ris. n. 449/E del 21 novembre 2008 Agenzia delle Entrate.

In via di principio, la riconoscibilità dell'evento, quindi, non soggiace, tranne che nell'ipotesi di nullità, a particolari modalità di manifestazione. La lettera della norma è, dunque, inequivocabilmente nel senso che il diritto di procedere alla variazione deriva dal fatto stesso del *venir meno dell'operazione*<sup>165</sup>.

Tuttavia, è evidente che l'ipotesi di mancato pagamento non può essere semplicisticamente accomunata a quelle nelle quali l'operazione viene meno<sup>166</sup>, per cui le conclusioni su queste ultime raggiunte dall'Amministrazione finanziaria e dalla Corte di Cassazione non sembrano trasponibili sulla prima. Ciò anche nella considerazione che, sotto il profilo giuridico, non esisterebbe una nozione di "mancato pagamento", mentre l'annullamento, la risoluzione, la revoca e la rescissione del contratto posseggono un supporto normativo civilistico cui riferirsi per l'identificazione e la riconoscibilità dell'evento ed al cui verificarsi l'operazione viene meno.

Si potrebbe disquisire sulla locuzione "e simili", ma anche su tale punto, la casistica sinora formatasi, risponde all'esigenza di

---

<sup>165</sup> In tal senso Sentenza Corte di Cass. n. 5568 del 17 giugno 1996, che, sotto un profilo più generale statuisce anche che *"l'intero sistema dell'imposta sul valore aggiunto si basa, in realtà, su dichiarazioni provenienti dagli stessi contribuenti, la cui maggiore o minore attendibilità o veridicità è compito dell'Ufficio verificare; e non si comprende allora perché, in questo caso, la registrazione contabile della nota di accredito, relativa alla restituzione del prezzo ricevuto per un contratto poi risolto, non dovrebbe bastare a giustificare il diritto alla detrazione d'imposta, fatta salva la potestà dell'Ufficio di procedere ad accertamenti di segno diverso, nei limiti in cui la legge lo prevede"*.

<sup>166</sup> M. BASILAVECCHIA, *"Le note di variazione"*, Giur. Sist. dir. trib. L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, pag. 644 (a cura di G. Tesauro) osserva che *"in linea teorica, non è possibile accomunare puramente e semplicemente tale ipotesi a quella in cui l'operazione viene meno, perché l'insolvenza manterrebbe pur sempre tassabile l'atto giuridico da cui deriva l'operazione (anche se si tratta di prestazione di servizi, non potendo di per sé il mancato pagamento del corrispettivo trasformare in gratuita un'operazione di natura onerosa"*.

individuare un evento, non inquadrabile in un sopravvenuto accordo, che giuridicamente determini il venir meno dell'operazione<sup>167</sup>.

In tale contesto, pertanto, 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 il disposto di cui all'art. 90 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. In tale ambito appare, inoltre, estremamente rilevante, sotto il profilo del diritto UE, la distinzione tra facoltà di deroga, concessa nel caso di specie per l'ipotesi di "mancato pagamento", ed abrogazione di una disposizione, che l'Avvocato Generale La Pergola ha efficacemente descritto nelle Conclusioni alla causa C-330/95, *Goldsmiths*: "*la norma derogante non estingue quella derogata. Altrimenti si avrebbe abrogazione e non semplice deroga. Il legislatore che può derogare stabilisce, comunque, fin dove non si applica la regola o il principio di cui egli è abilitato a circoscrivere l'ambito. Il potere di derogare reca, dunque, con sé la facoltà discrezionale di graduare il disposto e gli effetti delle norme che risultano dal suo esercizio*"<sup>168</sup>. Tale interpretazione, di fatto condivisa dalla Corte di Giustizia<sup>169</sup>, è stata resa proprio con

---

<sup>167</sup> Ad esempio, la Risoluzione Ministeriale 24 ottobre 1990, n. 571646, individua tra tali fattispecie la riduzione del prezzo per l'attivazione della garanzia per vizi della cosa venduta ex art. 1490 c.c. In argomento cfr. A. RENDA, *cit.*, pag. 279 e A. CARINCI, *cit.*, pag. 733,

<sup>168</sup> Conclusioni dell'Avvocato Generale La Pergola alla causa C-330/95, *Goldsmiths*, punto 15, il quale altresì precisa che tale potere di derogare "*è quello di porre norme che si sostituiscono, nel regolare una certa sfera di rapporti, ad altre, le quali mantengono, dal canto loro, una residua sfera di applicazione*".

<sup>169</sup> Invero nel caso sottoposto alla Corte di Giustizia si poneva un problema di riduzione della base imponibile a seguito di mancato pagamento di un corrispettivo dovuto in natura. Tale fattispecie era stata esclusa dal governo britannico dalle ipotesi di mancato pagamento che originavano una obbligatoria riduzione della base imponibile.

riferimento alla facoltà di deroga per il mancato pagamento prevista dall'art. 11, parte C, n. 1 della Direttiva 77/388 (ora art. 90 della Direttiva 2006/112). Alla luce di tali considerazioni, quindi, non pare possano essere avanzate obiezioni circa le modalità con cui è stata esercitata la deroga da parte del legislatore italiano.

Altra questione, invece, concerne l'applicazione della norma nazionale, laddove l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria<sup>170</sup> potrebbe ritenersi eccessivamente restrittiva, poiché esclusivamente legata alla *chiusura* della procedura, benché tale indicazione non sia stata espressa nella lettera della norma<sup>171</sup>. Tuttavia, in tale ultima fattispecie, sembrerebbe prospettarsi un'ipotesi di corretta interpretazione della disposizione nazionale, ed in particolare del momento in cui la *causa* si realizza, nonché dei termini “*procedura (rimasta) infruttuosa*” (anche in relazione al fatto che “infruttuosa” possa essere riferita alla procedura concorsuale e non solo a quella esecutiva), anziché una inadeguata trasposizione del contenuto dell'art. 90 della Direttiva 2006/112.

---

In sostanza la norma nazionale prevedeva la variazione in diminuzione nella sola ipotesi di mancato pagamento in denaro. La *Goldsmiths* aveva invece sostenuto che il governo britannico avrebbe dovuto far uso della deroga secondo il principio del “tutto o niente”. Invece, la Corte, seguendo le indicazioni dell'Avvocato Generale, ha argomentato l'obbligatorietà della riduzione, anche in detta fattispecie, non in ragione di un errato utilizzo della deroga in sé, che consente invece una graduazione e non può attenersi all'alternativa del “tutto o niente”, ma in ragione della deroga rispetto al principio generale di determinazione della base imponibile, che non prevede differenziazioni in caso di corrispettivo in denaro o in natura.

<sup>170</sup> Cfr. Circolare Ministeriale n. 77/E del 17.4.2000; Risoluzione n. 195/E del 16.5.2008; Risoluzione n. 120/E del 5.5.2009.

<sup>171</sup> Secondo P. CENTORE, *op. loc. ult. cit.*, (...)pag. 2352 “*per evitare censure di incompatibilità con la norma comunitaria, si deve concludere che l'emissione del documento di variazione in diminuzione di cui all'art. 26, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972 dovrebbe essere consentita nel momento in cui il mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme addebitate in fattura divenga certo, ancorché, a tal momento, non si sia concretizzata la chiusura definitiva della procedura concorsuale interessata*”.

### ***3. Attenuazione dei vincoli riguardanti la variazione per mancato pagamento.***

Oltre alle considerazioni di carattere generale, riferibili al sistema della rivalsa e della detrazione fondato non solo sull'imposta assoluta, ma anche su quella dovuta, ed affrontate nel capitolo precedente, occorre anche ribadire l'esistenza di strumenti normativi che, di fatto, possono attenuare la radicalità del problema della variazione per mancato pagamento in tutto o in parte.

Come già osservato, per quanto concerne le prestazioni di servizi, l'attuale art. 6, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 prevede che l'effettuazione dell'operazione sia legata al pagamento del corrispettivo, in modo tale che, in assenza di tale pagamento, nessun effetto si produca ai fini dell'I.V.A.<sup>172</sup>. Di conseguenza, essendo l'effettuazione del servizio legata al pagamento, sia il "fatto generatore" che l' "esigibilità" non si verificano, di regola, al momento il cui il servizio è reso o ultimato, ma al momento *successivo* del pagamento. In altri termini, per le prestazioni di servizi, la rettifica per mancato pagamento in tutto o in parte sarebbe già implicita rispetto alla rilevanza del momento di effettuazione, poiché l'operazione non verrebbe perfezionata, nella prospettiva giuridica dell'I.V.A, fino al pagamento del corrispettivo <sup>173</sup>.

---

<sup>172</sup> Come già osservato in precedenza, a tale regola di carattere generale fanno eccezione alcune operazioni, segnatamente quelle indicate nell'art. 3, terzo comma, primo periodo, D.P.R. n. 633/72 che si considerano effettuate quando sono rese (art. 6, comma 3), e le prestazioni di servizi "generiche" ex art. 7-ter, D.P.R. n. 633/72, rese da un soggetto passivo UE o extraUE a un soggetto passivo italiano, nonché le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo italiano a un soggetto passivo UE o extraUE, che si considerano effettuate quando ultimate (art. 6, comma 6), fatte salve le regole anticipative.

<sup>173</sup> Ancora M. BASILAVECCHIA, "Le note di variazione", Giur. Sist. dir. trib. L'imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, pag. 644 (a cura di G. Tesauro) puntualizza che "tra l'altro, di regola nella prestazione di servizi il sistema già tutela il soggetto che

Ed una operazione non definitivamente perfezionata non può nemmeno venir meno.

In tale contesto, pure il cd. Libro Verde della Commissione UE<sup>174</sup>, benché sotto un profilo più generale, ha evidenziato l'efficacia di un sistema di detrazione fondato sull'I.V.A. assolta, anziché semplicemente dovuta, al fine di ridurre eventuali perdite dovute all'insolvenza dei soggetti passivi<sup>175</sup>.

Una diversa attenuazione dei vincoli per procedere alla riduzione della base imponibile per mancato pagamento, può, inoltre, derivare dall'utilizzo della diffida ad adempiere e, quindi dalla risoluzione del contratto. Come già evidenziato, la dottrina più attenta, che si è occupata dell'argomento, ha avuto già modo di argomentare circa la differenza di fondo esistente tra gli eventi che implicano la caducazione dell'operazione (tra cui la risoluzione del contratto) ed il mero mancato pagamento che non comporta, invece, il venir meno del rapporto contrattuale<sup>176</sup>.

In questo contesto sussisterebbe una facoltà di scelta tra risoluzione per inadempimento, mediante diffida ad adempiere *ex art.* 1454 c.c. ovvero, se prevista, clausola risolutiva espressa *ex art.* 1458

---

*effettua la prestazione, dato che a norma dell'art. 6 il momento impositivo in tal caso è costituito appunto dal pagamento, sicché di regola l'insolvenza del committente permette al prestatore di non emettere affatto la fattura assumendo invece rilievo solo nel caso di fatturazione anticipata rispetto al pagamento (...)*".

<sup>174</sup> Brussels, 1.12.2010 COM (2010) 695.

<sup>175</sup> Benché tale sistema non sia ritenuto sufficiente, di per sé, ad evitare frodi fiscali. In particolare, tali considerazioni sono svolte al paragrafo 4.3.4 del Libro Verde.

<sup>176</sup> Secondo G. TABET, "Fatturazione anticipata per servizi resi in abbonamento e variazioni IVA: una interpretazione comunitariamente orientata", Boll. Trib. 21/2009, pag. 1581, "L'autonomia delle due classi di fattispecie è evidente e la facoltà di scelta in caso di inadempimento del cliente mai è stata posta in discussione: mentre la risoluzione per inadempimento prescinde dall'esistenza di procedure concorsuali o esecutive, l'inadempimento prescinde invece dalla risoluzione, ma deve risultare "attestato" dal tentativo di ottenere coattivamente e/o giudizialmente il pagamento".

c.c.<sup>177</sup>, e tentativo di ottenere la soddisfazione del credito mediante una procedura concorsuale ovvero esecutiva.

Ne consegue che nelle ipotesi in cui fosse possibile optare per la risoluzione per inadempimento<sup>178</sup> anziché per l'avvio di una (infruttuosa ed eccessivamente lunga) procedura concorsuale o esecutiva, sotto il profilo sostanziale si verificherebbe l'effetto voluto dal cedente, consistente nell'esecuzione della variazione diminutiva con connesse implicazioni in tema di recupero dell'imposta inizialmente addebitata in rivalsa ed "anticipata"<sup>179</sup> all'Erario<sup>180</sup>.

#### **4. L'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972. I sopravvenuti accordi e gli errori.**

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

---

<sup>177</sup> Cfr. G. TABET, "Sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 nei confronti dei clienti morosi", in Rass. Trib. n. 1/1999 pag. 82.

<sup>178</sup> Analoghe conclusioni potrebbero essere raggiunte con riferimento alla rinuncia unilaterale al credito da parte del fornitore, qualora si accedesse alla tesi esposta in dottrina (L. CASTALDI, voce *Rinuncia nel diritto tributario*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., XII, 1996, pag. 534) in base alla quale la suddetta rinuncia sarebbe riconducibile alla formula residuale "e simili" contenuta nell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972. In questo senso A. CARINCI, "Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali", in Riv. Dir. Trib., Vol. X, 2000, n. 6, I, pag. 741.

<sup>179</sup> Secondo G. FALSITTA, "Manuale di diritto tributario – Parte speciale -, 2010, Padova, pag. 747, l'I.V.A. in capo ai soggetti passivi di diritto, il versamento dell'imposta costituisce una mera obbligazione anticipatoria, "appunto perché i soggetti passivi iva, a guisa di sostituti d'imposta, riscuotono il tributo (che graverà giuridicamente sui consumatori finali) per conto dello Stato".

<sup>180</sup> Ciò anche nella considerazione che l'eventuale e successiva soddisfazione del credito, oltre all'eventuale risarcimento del danno, farebbe sorgere nuovamente l'obbligo di fatturare l'operazione, escludendo dalla base imponibile, ex art. 15 del D.P.R. n.633/1972, le ulteriori somme percepite a titolo di risarcimento del danno. In questo senso G. TABET, "Sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 nei confronti dei clienti morosi", in Rass. Trib. n. 1/1999 pag. 82.



operazioni inesistenti<sup>181</sup>. Per tali fattispecie la norma nazionale stabilisce il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile al fine di poter procedere alla variazione. Secondo l'Amministrazione finanziaria la fissazione di tale limite risponde all'esigenza "di evitare pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente"<sup>182</sup>.

In termini di compatibilità con la corrispondente disposizione UE, può osservarsi che qualora il sopravvenuto accordo fra le parti, possa estrinsecarsi in una generica "riduzione del prezzo" e, dunque, in una fattispecie espressamente prevista dall'art. 90, par. 1, della Direttiva 2006/112, per la quale la riduzione della base imponibile si attegga quale procedura *obbligatoria*<sup>183</sup>, il limite dell'anno potrebbe ritenersi *sproporzionato*<sup>184</sup>. Come già osservato, infatti, la Corte di Giustizia ritiene che le condizioni e gli obblighi fissati dagli Stati membri per consentire la variazione diminutiva devono essere stabiliti anche in conformità all'art. 273 della Direttiva 2006/112<sup>185</sup> (già art. 22, n. 8

---

<sup>181</sup> In argomento cfr. anche N. MAZZITELLI, *Un'interpretazione troppo riduttiva sull'emanazione di note di variazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in "Rassegna Tributaria" n. 2 del 2000, pag. 640.

<sup>182</sup> Ris. n. 42/E del 17 febbraio 2009.

<sup>183</sup> Sentenza della Corte di Giustizia del 19 dicembre 2012, *Grattan*, causa C-310/11, punto 35: "È in tale contesto che il legislatore dell'Unione ha adottato l'articolo 11, parte C, paragrafo 1, della sesta direttiva, che impone agli Stati membri l'obbligo di fissare le condizioni in presenza delle quali la **base imponibile** sarà **ridotta** a posteriori. Tale disposizione obbliga in via di principio gli Stati membri a procedere alla riduzione della **base imponibile** ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, **il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo** (v. sentenze del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punti 16-18, e del 29 maggio 2001, *Freemans*, C-86/99, Racc. pag. I-4167, punto 33).

<sup>184</sup> Cioè non conforme al principio di proporzionalità in base al quale "gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo della lotta alla frode e all'evasione fiscale, pregiudichino il meno possibile gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, **quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA** (Sentenza del 10 giugno 2008, *Sosnowska*, C-25/07, punto 23 e 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport OOD*, C-284/11, punto 69).

<sup>185</sup> Sentenza della Corte di Giustizia 26 gennaio 2012, causa C-588/10, *Kraft Foods Polska*, punto 28: *i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto della*

della sesta Direttiva 77/388<sup>186</sup>). In genere, invero, il principio di proporzionalità diventa rilevante in tutti i casi in cui gli Stati membri hanno facoltà di fissare le modalità, le condizioni e gli obblighi per l'applicazione di regole UE. Ogniquale volta ci si allontana dallo scopo principale della disposizione UE, che nel caso di specie è costituito dall'armonizzazione, delle basi imponibili dal lato del cedente/prestatore, e della detrazione dal lato del cessionario/committente, occorre verificare se le modalità fissate dagli Stati membri eccedano quanto sia necessario per evitare *pericolose forme di elusione degli obblighi del contribuente*.

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, per cui restano valide le conclusioni già indicate nel precedente Capitolo III, con la precisazione che la modalità di rettifica mediante nota di variazione non è considerata dalla Corte di Cassazione una procedura "esclusiva":

*"E' stato, infatti, ripetutamente affermato il principio secondo il quale, in tema di IVA, nella ipotesi in cui l'imposta pagata sia*

---

*base imponibile dell'IVA soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della direttiva IVA e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione in materia (v., in tal senso, sentenze Goldsmiths, cit., punto 21; del 18 giugno 2009, Stadeco, C-566/07, Racc. pag. I-5295, punto 39 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 27 gennaio 2011, Vandoorne, C-489/09, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 27).*

<sup>186</sup> Sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98, Schmeink & Cofreth e Strobel, punto 59: "Occorre ricordare al riguardo che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrida e a., Racc. pag. I-0000, punto 52). Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia".

*stata calcolata, per ignoranza o falsa conoscenza delle norme applicabili, sulla base di un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta, il D.P.R. n. 633 del 1972, art. 26 va interpretato nel senso che la mancata attivazione della speciale procedura di variazione dell'imposta e dell'imponibile ivi prevista fa venir meno solo il diritto a recuperare il credito mediante detrazione, ma non preclude la possibilità di ottenere il rimborso della maggiore imposta, indebitamente versata, poiché il ricorso a tale procedura rappresenta una modalità di recupero dell'indebito rimessa alla libera scelta del contribuente, che potrebbe pertanto optare, del tutto legittimamente, per l'azione generale di rimborso prevista dalle norme sul contenzioso”<sup>187</sup>.*

### **5. La procedura contabile della variazione**

Sulla base della **facoltà** concessa al cedente/prestatore, la procedura contabile di variazione si innesca per effetto dell'emissione di un documento (nota di credito), sempre a cura del cedente/prestatore, cui seguono le relative registrazioni in rettifica dell'imposta dovuta, in modo tale che la variazione diminutiva, da un lato, trovi riscontro in una variazione di segno contrario, dall'altro<sup>188</sup>.

Tuttavia è stato rilevato che una volta manifestata la volontà di avvalersi della variazione da parte del cedente/prestatore, il fatto che il documento di rettifica sia emesso dal cessionario/committente sarebbe

---

<sup>187</sup> Sentenza della Corte di Cassazione n. 7330 dell'11 maggio 2012.

<sup>188</sup> L'art. 26 consente la registrazione variazione secondo due modalità. Per quanto riguarda il cedente/prestatore, mediante annotazione della nota di credito sul registro di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972 delle fatture emesse (vendite) in diminuzione dell'imposta a debito ovvero mediante annotazione della nota di credito sul registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 delle fatture ricevute in aumento dell'imposta a credito risultante dal registro delle fatture ricevute. Le medesima procedura si applica *mutatis mutandis* per il cessionario/committente.

ininfluente sotto il profilo sostanziale, posto che la norma disciplina espressamente solamente la fase di registrazione della variazione diminutiva e non quella di emissione del documento rettificativo<sup>189</sup>.

Sotto un profilo più generale, peraltro, è stato osservato al paragrafo 1 che, per quanto riguarda le variazioni in aumento, al fine di evitare l'irrogazione di sanzioni in capo al cessionario/committente, l'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997 impone in capo a quest'ultimo una serie di obblighi per regolarizzare l'operazione, mentre, come ora rilevato, un analogo potere di regolarizzazione non è espressamente previsto per le variazioni in diminuzione.

*De iure condendo*, quindi, non parrebbe ultroneo ipotizzare un sistema che *permetta* anche al cessionario/committente di esercitare il potere di rettifica in diminuzione, almeno in tutte le ipotesi in cui esista un analogo *obbligo* che impone di regolarizzare al medesimo soggetto l'operazione in aumento.

Nei termini sopra descritti, l'esercizio di tale facoltà risulterebbe utile laddove il cessionario/committente soffra di specifiche limitazioni al diritto alla detrazione, mentre il cedente/prestatore potrebbe non avere alcun interesse ad esercitare la facoltà di variazione, dopo aver prima incassato l'I.V.A. addebitata in rivalsa e poi versato la medesima imposta all'Erario. Per cui la possibilità di utilizzare una variazione diminutiva contabile – che comporta anche il diritto a ricevere la restituzione dell'imposta addebitata in rivalsa da

---

<sup>189</sup> Cfr. R. FANELLI, "Codice Iva Nazionale e Comunitario Commentato", Milano, 2010, (a cura di Paolo Centore), pag. 858, il quale richiama a sostegno di tale tesi la Sentenza della Corte di Giustizia del 17 settembre 1997, causa C-141/96, *Langhorst*.

parte del cedente/prestatore<sup>190</sup> – rappresenterebbe certamente uno strumento più snello rispetto ad un'azione di rimborso.

Senza contare che, nelle fattispecie per le quali le disposizioni UE, siccome interpretate dalla Corte di Giustizia, obbligano gli Stati membri ad adottare misure per ridurre la base imponibile (e la correlata imposta)<sup>191</sup>, potrebbe profilarsi un'ipotesi di incompatibilità della legislazione approntata dal legislatore nazionale, se nemmeno attraverso un'alternativa azione di rimborso fosse consentito al cessionario/committente il recupero dell'imposta.

#### **6. I termini per effettuare le variazioni in diminuzione**

Per le variazioni in diminuzione per eventi successivi, l'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 non prevede limitazioni temporali in ordine al verificarsi della causa che determina la rettifica. Secondo l'interpretazione resa dall'Amministrazione finanziaria<sup>192</sup>, la variazione, che consente la detrazione dell'imposta inizialmente registrata a debito, va effettuata entro i termini stabiliti dall'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 per l'esercizio di tale diritto (*i.e. al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto*).

---

<sup>190</sup> L'art. 26, comma 2, del D.P.R. fa “*salvo il suo* (cioè del cessionario/committente) *diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa*”

<sup>191</sup> Cioè secondo quanto previsto dall'art. 90, par. 1, della Direttiva 2006/112: *In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.*

<sup>192</sup> Risoluzione n. 42/E del 17 febbraio 2009: *Per effetto del combinato disposto del secondo comma dell'articolo 26 e dell'articolo 19 del d.P.R. n. 633 del 1972, tuttavia, la nota di variazione deve essere emessa, comunque, al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (risoluzione 18 marzo 2002, n. 89/E; risoluzione 16 maggio 2008, n. 195/E; risoluzione 21 luglio 2008, n. 307/E).*

La fissazione di tale termine per l'esercizio del diritto alla detrazione non è incompatibile con le regole fissate in ambito UE. Anzi, la previsione di tale termine costituisce un presupposto per il rispetto del principio di certezza del diritto<sup>193</sup>.

Diversamente, come già osservato, 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. Tale disposizione pare restrittivamente interpretata dall'Amministrazione finanziaria<sup>194</sup>, nel senso che la variazione dovrebbe avvenire contestualmente al verificarsi del sopravvenuto accordo fra le parti ovvero alla scoperta dell'errore, ma comunque entro un anno dall'effettuazione dell'operazione che si intende variare.

In dottrina è stato già posto il problema dell'identificazione del momento di effettuazione, se questo debba essere riferito alla fatturazione scaturita dall'applicazione dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, che prevede anche ipotesi di fatturazione "anticipata",

---

<sup>193</sup> Sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, *Ecotrade*, punti 43-46:

43 *Ne discende che gli Stati membri possono pretendere che il diritto a detrazione sia esercitato nel corso del periodo in cui il diritto stesso è sorto, ovvero nel corso di un periodo più lungo, fatta salva l'osservanza di talune condizioni e modalità fissate dalle rispettive normative nazionali.*

44 *Inoltre, la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della **certezza** del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione.*

45 *Di conseguenza, la tesi secondo cui il diritto a detrazione non potrebbe essere assoggettato ad alcun termine di decadenza non può essere accolta.*

46 *Si deve aggiungere che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia ommesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla sesta direttiva, purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto comunitario (principio di equivalenza,) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività), (v. sentenze 27 febbraio 2003, causa C-327/00, *Santex*, Racc. pag. I-1877, punto 55, e 11 ottobre 2007, causa C-241/06, *Lämmerzabl*, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 52).*

<sup>194</sup> Cfr. Risoluzione 10 aprile 2008 n. 147/E e Risoluzione 7 febbraio 2008 n. 36/E

ovvero se debba necessariamente riferirsi alla effettiva realizzazione dell'operazione (prestazione di servizi o cessione di beni)<sup>195</sup>.

Sotto un profilo generale, pare opportuno chiarire che 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".

Invero, la coincidenza del momento della fatturazione con l'effettuazione dell'operazione costituisce una deroga "anticipativa" alla regola enunciata dall'art. 63 della Direttiva 2006/112, così come costituisce una deroga "anticipativa" la coincidenza del momento del pagamento di acconti con l'effettuazione dell'operazione. Tali eventi, in sostanza, anticipano, *sotto il profilo formale*, il momento di effettuazione delle operazioni, se si verificano prima che l'atto economico sia posto in essere, *sotto il profilo sostanziale*. Pertanto deve comunque essere applicato il principio in base al quale l' "evento anticipato" (sia esso fatturazione o pagamento) può trovare legittimante ingresso nel sistema I.V.A. solamente nelle ipotesi in cui siano specificamente individuati i beni o servizi oggetto della futura

---

<sup>195</sup> A. CARINCI, "Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali", in Riv. Dir. Trib., Vol. X, 2000, n. 6, I, pag. 746.

operazione, secondo l'orientamento in materia espresso dalla Corte di Giustizia<sup>196</sup>.

In assenza dei suddetti requisiti, ed anche nel caso in cui non si realizzi l'operazione, la fattura anticipata presenta tutti i requisiti per essere accomunata ai casi di fatturazione per un'operazione inesistente, dal punto di vista I.V.A. A tale conclusione non dovrebbero sottrarsi nemmeno gli anticipi corrisposti per le prestazioni di servizi, poiché l'ancoramento dell'esigibilità al pagamento del corrispettivo non può comunque prescindere dall'effettiva esecuzione della prestazione, condizione indispensabile per l'assoggettamento definitivo ad I.V.A., ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972. In altri termini, con riferimento alle prestazioni di servizi, la deroga riguardante l'effettuazione dell'operazione, di cui si è avvalso il legislatore nazionale, dovrebbe essere intesa nel senso che il pagamento del corrispettivo avrebbe efficacia *ritardante* del momento di effettuazione, rispetto all'esecuzione della prestazione, in assenza della quale sarebbe comunque assente il presupposto oggettivo di applicazione del tributo.

Così ricostruiti i contorni della questione, la distinzione tra operazioni effettivamente realizzate, e fatturate, e “fatturazioni anticipate”, induce a ritenere che il momento di effettuazione di cui all'art. 26, comma 3, corrisponda a quello previsto dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972. Invero, l'espresso richiamo alle fattispecie di cui all'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 attribuisce rilevanza

---

<sup>196</sup> Da ultimo Sentenza del 19 dicembre 2012, causa C-549/11, *Orfey*, che al punto 28 precisa che “Non possono essere quindi assoggettati all'IVA gli acconti pagati per cessioni di beni o prestazioni di servizi non ancora chiaramente individuati (sentenze *BUPA Hospitals e Goldsborough Developments*, cit., punto 50, nonché del 16 dicembre 2010, *MacDonald Resorts*, C-270/09, Racc. pag. I-13179, punto 31)”



anche al momento di effettuazione formale, non già, solamente, a quello sostanziale<sup>197</sup>.

Ne consegue ulteriormente che l'eventuale spirare del termine annuale<sup>198</sup> 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<sup>199</sup> e, quindi, anche per le operazioni inesistenti<sup>200</sup> che non abbiano dato luogo ad una frode I.V.A.<sup>201</sup>.

Dott. Michele Iavagnilio

---

<sup>197</sup> Cfr. A. CARINCI, *Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali*, in Riv. Dir. Trib., Vol. X, 2000, n. 6, I, pag. 747, secondo il quale “il termine dell'anno andrà diversamente considerato (...) perché l'evento che determina l'esigenza della variazione può riferirsi (...) tanto all'operazione reale quanto alla sola formalità della fatturazione”.

<sup>198</sup> Come già rilevato al paragrafo 3, laddove, in sede di interpretazione, il sopravvenuto accordo fra le parti, nel caso concreto, risulti sovrapponibile ad una generica “riduzione del prezzo”, espressamente prevista dall'art. 90, par. 1, della Direttiva 2006/112, per la ristrettezza del termine potrebbe ipotizzarsi un profilo di incompatibilità con il principio di proporzionalità, così come delineato dall'interpretazione della Corte di Giustizia.

<sup>199</sup> Per la cui analisi cfr. Capitolo III.

<sup>200</sup> M. LOGOZZO, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in Riv. Dir. Trib., 2011, I, pag. 323, il quale sottolinea l'assimilazione, ai fini della variazione, tra operazioni inesistenti ed errata fatturazione per eccesso.

<sup>201</sup> Per quanto concerne in particolare la variazione relativa ad operazioni inesistenti, in alcune pronunce della giurisprudenza della Corte di Cassazione, si avverte un certo pregiudizio di fondo nel riconoscere la rettifica, dovuto ad un parallelismo, sotto il profilo sanzionatorio, tra fattispecie tributaria e violazione penale (Sentenza della Corte di Cassazione n. 12168 del 26 maggio 2009). Tale aprioristica assimilazione, dunque, precluderebbe la variazione senza distinguere, come invece fa la Corte di Giustizia, tra fattispecie che danno origine ad una perdita di gettito per l'Erario ed altre fattispecie. Verso questa direzione sembra ora indirizzata anche la giurisprudenza di vertice nazionale (Sentenza della Corte di Cassazione n. 21110 del 13 ottobre 2011). Occorre peraltro precisare che secondo la Corte di Giustizia (Sent. 19 settembre 2000, causa C-454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*, punto 57) il rischio di perdita di gettito fiscale può essere eliminato dal cedente/prestatore attraverso due modalità: impedendo al cessionario/committente di esercitare la detrazione, annullando la fattura prima dell'utilizzo; ovvero, qualora sia stata esercitata la detrazione, il cedente/prestatore abbia versato l'imposta all'Erario, mentre la pronuncia da ultimo citata della Suprema Corte sembrerebbe far riferimento solo alla prima modalità.

## Bibliografia

- ALLENA, “*Corte di Giustizia e diversità dei termini del rimborso IVA*” Riv. Dir. Trib., IV, 2012
- ARDIZZONE, *Fattura (diritto tributario)*, in Noviss. dig. It., app., III, Torino, 1982
- ATTARDI, *Il ruolo della Corte Europea nel processo tributario*, Milano, 2008
- BASILAVECCHIA, *In tema di recupero dell’Iva non dovuta: presupposti, condizioni, modalità*, in Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin., 2004, fasc. 2
- BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, Giur. Sist. dir. trib. L’imposta sul valore aggiunto, Torino, 2001, (a cura di G. Tesauro)
- BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo. Dalla detrazione al rimborso nell’imposta sul valore aggiunto*, 2000
- BASILAVECCHIA, *Sulle modalità di recupero della detrazione non effettuata* in GT - Riv. Giur. Trib., 2010
- BECCARIA, *Novissimo Digesto Italiano*, 1975, Voce: Valore Aggiunto
- BERLIRI, *L’imposta sul valore aggiunto*, Milano, 1971
- BERLIRI in *Aspetti giuridici ed economici dell’IVA*, Milano, 1973,
- BOSELLO, *Appunti sulla struttura giuridica dell’IVA*, in Riv. dir. fin., 1984, I
- CARINCI, *Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali*, in Riv. dir. trib., 2000, n. 6, I
- CASTALDI, voce *Rinuncia nel diritto tributario*, in Dig. Disc. Priv., sez. comm., XII, 1996
- CECAMORE, *Digesto delle Discipline Privatistiche – Voce: Valore Aggiunto (Imposta Sul)*
- CENTORE (a cura di) *Codice IVA Nazionale e Comunitaria Commentato*, 2010, Milano
- CENTORE, *Le vie (alternate) del recupero dell’IVA non dovuta*, GT – Riv. Giur. Trib., 2011
- CENTORE, *Le note di variazione IVA a seguito di procedure concorsuali rimaste infruttuose* in Corr. trib., 2010
- CENTORE, *Se l’IVA non è dovuta è legittima la richiesta di restituzione avanzata al cedente da parte del cessionario*, in G.T. - Riv. Giur. Trib., 2012
- CENTORE, *Solo la mancata detrazione dell’IVA erroneamente fatturata al cessionario legittima il rimborso per il cedente*, in G.T. - Riv. Giur. Trib., 2012
- CERIONI, “*Frodi carosello*” senza detrazione dell’Iva per le operazioni soggettivamente inesistenti, in Boll. trib., 2010
- CIPOLLA, *Diritto e processo nelle azioni di indebito comunitario: quando la Corte di cassazione inventa l’overruling per rimettere in terminis i contribuenti*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2012
- COCCO, “*Fattura nel diritto tributario*”, in Dig. Disc. Priv. Sez. comm., VI, Torino, 1991
- COMELLI, *L’Iva quale imposta sul consumo*, in Riv. dir. trib., 1996;

COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale: contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000

CONTRINO, *Accordi di ristrutturazione, note di variazione IVA e decorrenza delle novità fiscali*, in *Corr. Trib.*, 2012

CORDEIRO GUERRA, *L'Iva quale imposta sui consumi: riflessi applicativi secondo la Corte di Giustizia*, in *Rass. trib.*, 2000

DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993

DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981, I

FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova, 2010

FALSITTA, FANTOZZI, MARONGIU, MOSCHETTI, *Commentario breve alle leggi tributarie, tomo IV, Iva e imposte sui trasferimenti*, Padova, 2011

FANELLI, *Rivalsa e detrazione Iva ammesse anche in presenza di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2011

FANELLI, *Codice Iva Nazionale e Comunitario Commentato*, Milano, 2010, (a cura di Paolo Centore)

FANELLI, *Fatturazione e registrazioni IVA*, Milano, 1987.

FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'IVA*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I

FANTOZZI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 2004

FAZZINI, *Il diritto di detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Padova, 2000

FILIPPI, «*Valore aggiunto (imposta)*», in *Enc. dir.*, XLVI

FINOCCHIARO, *Note di variazione IVA e prestazioni di servizi: le peculiarità degli anticipi revocati*, in *Boll. trib.*, 1990

FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'iva*, *Riv. dir. sc. fin.*, 1972, I

FORTE, *Sulla detraibilità dell'imposta indicata in più in fattura*, in *Fisco*, 1988

FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto alla detrazione dell'Iva applicata in carenza del presupposto*, *Riv. Dir. Fin. e sc. fin.*, 1994, II;

GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974

GALLO, *Maffezzoni e l'Iva: la capacità contributiva come godimento di pubblici servizi*, in *Rass. trib.*, 2009

GIORGI, «*Detrazione e Soggettività Passiva nel Sistema dell'Imposta sul Valore Aggiunto*», Padova, 2005

GIORGI, *L'imposta sul valore aggiunto erroneamente indicata in fattura*, in *Rass. Trib.* 1998, II

GLENDI, *Mezzi di recupero dell'IVA pagata e non dovuta*, *GT – Riv. Giur. Trib.*, 1997

GREGGI, *Il rimborso dell'IVA indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto comunitario)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, IV

INGROSSO, *Le operazioni imponibili ai fini dell'Iva*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, I

LA ROSA, *L'erronea applicazione dell'IVA, tra le norme e il dogma della conditio indebiti*, in *Riv. Dir. Trib.* 1998, II

LA ROSA, *A proposito della pretesa indetraibilità dell'Iva non dovuta*, in Fisco, 1990

LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in GT – Riv. Giur. Trib., 2007

LOGOZZO, *Iva e fatturazione per operazioni inesistenti*, in Riv. Dir. Trib., I, 2011

LUPI - GIORGI, Enciclopedia Giuridica Treccani – Voce Imposta sul Valore Aggiunto - 2006

LUPI, *Le imposte sui redditi, sul valore aggiunto e sui trasferimenti*, Milano, 1991

LUPI, *Diritto tributario, Parte speciale*, Milano, 2007

MANDO' – MANDO', *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano, 2007

MANZONI, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1973

MASPES – MAMMONE, *Rilevanza IVA dei voucher solo al momento dell'utilizzazione*, in Corr. trib., 2011

MAFFEZZONI, *La fattura nell'ordinamento dell'iva*, in Boll. trib., 1973,

MARELLO, *Frodi Iva e buona fede del soggetto: note su un recente orientamento della Corte di Giustizia*, in Giur. It., 2011

MATASSA, *Gli adempimenti documentali nel sistema dell'iva*, in Giur. comm., 1988, I

MAZZITELLI, *Un'interpretazione troppo riduttiva sull'emanazione di note di variazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*, in Rass. trib., 2000

MELIS, *Motivazione e argomentazione nelle sentenze interpretative della Corte di Giustizia in materia tributaria: alcuni spunti di riflessione*, in Rass. trib., 2005

MERCURIO, *Sulle conseguenze derivanti, nel sistema sul valore aggiunto, dalla fatturazione di operazioni inesistenti*, Riv. dir. trib., II, 2009

MESSINA, *Note in tema di rimborso e risarcimento dei danni per erronea applicazione dell'IVA*, in Riv. dir. trib., I, 1991.

MESSINA, *Le conseguenze dell'erronea applicazione dell'IVA tra la ripetizione dell'indebito, la detrazione e il risarcimento danni*, Riv. dir. trib., II, 1993.

MICELI - MELIS, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia delle Comunità europee nel diritto tributario: spunti dalla giurisprudenza relativa alle direttive sull'imposta sui conferimenti e sull'IVA*, in Riv. dir. trib., I, 2003.

MICELI, *Indebito comunitario e sistema tributario interno*, Milano, 2009

MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Padova, 1978

MIGLIORI, *IVA: fatturazione*, Torino, 2001.

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

NIKIFARAVA, *“La neutralità concorrenziale dell'Iva e le attività economiche degli enti pubblici”*, in Rass. trib., 2009.

PEIROLO, *Effetti dello "ius superveniens" sull'omessa autofatturazione del cessionario*, in "Dir. e prat. trib.", 2007

PERRONE, *L'armonizzazione dell'Iva: il ruolo della Corte di Giustizia, gli effetti verticali delle direttive e l'affidamento del contribuente*, in Rass. trib., 2006

PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1977

PETTINATO, *Del <<mancato pagamento>> nell'IVA ovvero le variazioni per procedure concorsuali e per esecuzioni infruttuose*, in Boll. trib., 2000.

PIACQUADDIO, *Note di variazione IVA <<a causa di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose>>*, in Giur. comm., I, 1998

POTITO, *La funzione della liquidazione definitiva nell'Iva*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., I, 1973

PROIETTI, *L'esonero dalla fatturazione ai fini IVA: le potenzialità negate dell'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972*, in Boll. trib., 2009.

PROTO, *Nozione di antieconomicità e rilevanza della buona fede del contribuente nell'Iva*, in Rass. trib., 2010

RANDAZZO, *"Le rivalse tributarie"*, Milano, 2012

RANDAZZO, *"Profili problematici del recupero dell'IVA erroneamente fatturata su operazioni esenti"*, in Corr. trib., 2012

RIZZARDI, *"Insolvenza del cliente: le regole contrapposte per Iva e redditi"*, in Corr. trib., 2012.

RENDA, in G. Cian – A. Trabucchi, *Commentario breve alle leggi tributarie*, TOMO IV, Padova, 2011

ROSA, *Variazioni in diminuzione e limiti alla richiesta di rimborso dell'IVA erroneamente addebitata in fattura*, in Riv. dir. trib., II, 1993

SALVINI, *La rivalsa e i rapporti interni nell'IVA*, in *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, Atti del convegno di Teramo 22 e 23 novembre 2007

SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. dir. trib., I, 1993

SALVINI, *La detrazione dell'Iva nella sesta direttiva e nell'ordinamento interno: principi generali*, in Riv. dir. trib., I, 1998

SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1979

STEVANATO, *La rivalsa dell'IVA accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche applicative*, in Dialoghi Tributarî, 2012

TABET, *Enciclopedia Giuridica Treccani*, vol. XXVII, (voce) *Rimborso di tributi*

TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed provv., Roma, 1985

TABET, *Fatturazione anticipata per servizi resi in abbonamento e variazioni IVA: una interpretazione comunitariamente orientata*, Boll. trib., 2009

TABET, *Sull'applicabilità della procedura di variazione in diminuzione ex art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972 nei confronti dei clienti morosi*, in Rass. trib., 1999

TERRA, KAIUS, *A guide to the European VAT Directive, Volume 1, Introduction to European VAT and other indirect taxes*, 2006

TESAURO, *Credito d'imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in Boll. trib, 1979

TESAURO, *Sulla detraibilità dell'IVA relativa ad acquisti non soggetti ad imposta (e sull'applicabilità dell'art. 2033 c.c. nel rapporto cedente cessionario)*, in Giur. It., III, 1996

TESAURO, *Diritto comunitario*, Padova, 1999

TESAURO, *Appunti sulle frodi carsello*, in Giur. It., 2011

TESAURO, *“Il principio europeo di neutralità dell'Iva e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito”* in Giur. It., 2011

ZILLI, *In tema di rimborso Iva: il consumatore finale può richiedere allo Stato quanto indebitamente pagato, rivolgendosi al giudice ordinario*, in Rass. trib., II, 2002.