

# Senza l'operazione non c'è il diritto

*Il diverso orientamento espresso dalla Corte di giustizia europea: è necessaria una rettifica*

**L**a detrazione dell'Iva addebitata su fatture per pagamenti anticipati deve essere rettificata nel caso in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi non abbia poi avuto luogo; in tal caso, mancando l'operazione imponible, non può esservi né imposta dovuta né imposta detraibile. Questi principi della disciplina armonizzata dell'Iva, ricavabili dalle disposizioni della direttiva 2006/112 e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia Ue, se tenuti in considerazione, avrebbero potuto portare a una differente soluzione del quesito di cui alla risposta di interpello n. 584/2021 (si veda l'articolo nella pagina precedente). Il credito Iva di cui trattasi, infatti, era scaturito dal pagamento anticipato da parte del locatario, nel quadro di un contratto di locazione di un immobile commerciale sottoposto a condizione sospensiva, di una somma a titolo di partecipazione alle spese per la futura ristrutturazione del fabbricato. Tralasciando il fatto che tale pagamento era stato effettuato non a favore del locatore, che avrebbe dovuto effettuare i lavori, bensì del socio unico di questi, circostanza che meriterebbe approfondimento, la fondatezza della pretesa della società locataria di ottenere il rimborso del predetto credito avrebbe dovuto essere vagliata alla luce del fatto che, come sembra, il «fatto generatore» dell'imposta addebitata in anticipo al predetto titolo non si era poi realizzato.

L'ordinamento nazionale, tuttavia, non ha recepito compiutamente quei principi, di-

sciplinando in modo inadeguato, ora a danno del soggetto passivo, ora a danno dell'erario, le patologie che possono insorgere dopo la fatturazione, nell'ambito dell'art. 26 del dpr 633/72. Riesce quindi difficile porvi rimedio in forza dell'obbligo di interpretazione euro-conforme. È forse questa la ragione per cui l'Agenzia, nella sua risposta, si è preoccupata di avvertire che «va comunque escluso il diritto al rimborso dell'imposta versata in sede di rivalsa qualora l'istante ne abbia ottenuto la restituzione da parte del locatore», ma non ha preso in considerazione la questione sostanziale sopra accennata, che avrebbe potuto condurre ad altro esito. D'altro canto, va però ricordato che, secondo la Corte, gli stati membri possono negare un diritto previsto dalla direttiva, quale il diritto alla detrazione, se non sono soddisfatte le necessarie condizioni, anche in mancanza di una norma nazionale (sentenza 18 dicembre 2014, C-131/13).

**Niente detrazione senza cessione o prestazione.** Nella sentenza 27 giugno 2018, cause riunite C-459/17 e C-460/17, la Corte ha dichiarato che se l'operazione fatturata è inesistente, non sorge alcun diritto a detrazione, neppure se il destinatario è in buona fede. Essendo tale diritto collegato alla realizzazione effettiva della cessione di beni o della prestazione di servizi, esso non può nascere in assenza della cessione o prestazione. Per giurisprudenza costante, inoltre, l'esercizio del diritto alla detrazione non si

estende a un'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in una fattura.

Il fatto che il soggetto passivo che invoca la detrazione sia in buona fede, aggiunge la Corte, non incide sulla questione se l'operazione sia stata effettuata: il sistema comune si basa su una definizione uniforme delle operazioni imponibili, che ha carattere obiettivo e prescinde dagli scopi e dai risultati.

In definitiva, l'esistenza di un diritto a detrazione dell'Iva, del quale spetta a colui che lo invoca dimostrare la sussistenza dei relativi presupposti, è subordinato alla condizione che le operazioni siano state realizzate. I principi di certezza del diritto e di parità di trattamento non valgono a modificare tale conclusione. Il primo esige che le norme di diritto siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano determinarsi consapevolmente.

Quanto al principio di parità di trattamento, nella sua declinazione della neutralità fiscale, esso impone che gli operatori economici che effettuano le stesse operazioni non siano trattati in modo diverso, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata; il soggetto passivo al quale viene negata la detrazione in ragione dell'inesistenza dell'operazione imponible non si trova nella stessa situazione del soggetto passivo al quale la detrazione è stata accordata per via dell'effettiva realizzazione dell'operazione.

— © Riproduzione riservata — ■



## Conta il momento in cui l'imposta diventa esigibile

Nella sentenza 13 marzo 2014, C-107/13, la Corte si è occupata dell'ipotesi in cui l'inesistenza dell'operazione sopraggiunga dopo il legittimo assoggettamento a Iva, e l'altrettanto legittimo esercizio del diritto alla detrazione, di pagamenti anticipati su cessioni o prestazioni da eseguire. Le questioni miravano a chiarire se la detrazione dell'Iva operata dal destinatario di una fattura redatta al fine del pagamento di un acconto concernente la cessione di beni dovesse essere rettificata nel caso in cui, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, tale cessione non fosse stata effettuata, anche qualora il fornitore rimanesse debitore di tale imposta e non avesse rimborsato l'acconto. La Corte ha osservato che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e che, secondo l'art. 63 della direttiva, il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. L'art. 65, ai sensi del quale, in caso di pagamento di acconti prima che la cessione dei beni o la prestazione di servizi sia effettuata, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato, costituisce una deroga alla regola dell'art. 63 e, come tale, deve essere interpretata restrittivamente. Pertanto, affinché l'Iva possa diventare esigibile in tali circostanze, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, che, nel momento del versamento dell'acconto, i beni o i

servizi siano specificamente individuati.

In ordine ai presupposti per l'assoggettamento all'Iva dei pagamenti anticipati, la Corte ha ricordato poi che gli artt. da 184 a 186 della direttiva stabiliscono le condizioni alle quali l'amministrazione può esigere una rettifica da parte di un soggetto passivo. Per quanto riguarda l'eventuale incidenza sulla detrazione dell'Iva di eventi verificatisi successivamente, emerge dalla giurisprudenza che l'impegno, reale o previsto, dei beni o dei servizi determina l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità di eventuali rettifiche durante i periodi successivi, che vanno effettuate alle condizioni previste dai suddetti articoli. Il meccanismo della rettifica mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'Iva, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette a tale imposta. Tale meccanismo persegue, quindi, l'obiettivo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'Iva pagata a monte e l'impegno dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle. In ordine alla nascita di un eventuale obbligo di rettifica della detrazione dell'Iva effettuata a titolo di imposta pagata a monte, l'art. 185, paragrafo 1, stabilisce il principio secondo il quale tale rettifica deve essere operata in particolare quando, successivamente alla dichiarazione dell'Iva, sono intervenuti mutamenti degli

elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione. In una fattispecie in cui emerge che la cessione di beni per la quale il soggetto passivo ha versato un acconto non si realizzerà, si deve concludere che è intervenuto un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione, sicché l'amministrazione può esigere la rettifica dell'Iva detratta dal soggetto passivo.

Tale conclusione, aggiunge la sentenza, non può essere rimessa in discussione dal fatto che l'Iva dovuta dal fornitore non sia stata essa stessa rettificata. Per quanto concerne il trattamento di un'Iva indebitamente fatturata a causa della mancanza di un'operazione imponibile, dalla direttiva risulta che i due operatori interessati non sono necessariamente trattati in modo identico. Da un lato, l'emittente di una fattura è debitore dell'Iva indicata nella medesima anche in mancanza di un'operazione imponibile, conformemente all'art. 203 della direttiva; dall'altro, l'esercizio del diritto a detrazione del destinatario di una fattura si limita alle sole imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'Iva, conformemente agli artt. 63 e 167.

In una situazione del genere, il rispetto del principio della neutralità fiscale è garantito dalla possibilità di rettificare le imposte indebitamente fatturate, qualora colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede o abbia completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale. Inoltre, in circostanze come quelle

di cui al procedimento principale, fintantoché l'acconto non sia stato restituito dal fornitore, la base imponibile dovuta da quest'ultimo a titolo dell'incasso di tale acconto non può essere ridotta ai sensi del combinato disposto degli articoli 65, 90 e 193 della direttiva.

In tale contesto, e fatto salvo il diritto per il soggetto passivo di ottenere dal proprio fornitore, con gli strumenti previsti dal diritto nazionale, la restituzione dell'acconto versato per la cessione di beni non effettuata, il fatto che l'Iva dovuta da tale fornitore non sia stata essa stessa rettificata non incide sul diritto dell'amministrazione di ottenere la restituzione dell'Iva detratta da tale soggetto passivo a titolo del versamento dell'acconto corrispondente a tale cessione (eccettuato il caso in cui, come riconosciuto nella successiva sentenza 31 maggio 2018, C-660/16, il soggetto passivo non possa ottenere la restituzione dal fornitore, per esempio a causa dell'insolvenza di questi). In armonia con la direttiva e con la giurisprudenza della Corte, occorre quindi rimettere mano alla normativa nazionale per disciplinare gli effetti sostanziali del venir meno dell'operazione, dal punto di vista del cedente/prestatore, nell'ambito delle disposizioni in materia di base imponibile e, dal punto di vista del cessionario/committente, nell'ambito di quelle sulla rettifica della detrazione. In questo contesto, dovrebbero essere previsti termini di decadenza identici riguardo al diritto alla riduzione dell'imponibile spettante al primo e all'obbligo di rettifica della detrazione incombente sul secondo.

— © Riproduzione riservata —