

Rettifica dell'Iva a due vie

Casi differenti per il soggetto che emette la fattura e per il destinatario che detrae l'imposta

Pagina a cura
di **FRANCO RICCA**

Se manca l'operazione imponibile, non può esservi né tassazione né detrazione. Sorge così la questione della rettifica dell'Iva applicata sui pagamenti anticipati, eseguiti in vista di future cessioni di beni o prestazioni servizi che non si sono poi concretizzate. Questione che, secondo la giurisprudenza unionale, si pone in termini diversi per il cedente/prestatore che ha fatturato l'imposta e per il cessionario/committente che l'ha detratta. Nella sentenza 13 marzo 2014, C-107/13, la Corte di giustizia Ue ha infatti dichiarato che la detrazione d'imposta operata dal destinatario in relazione a una fattura d'acconto per una futura operazione imponibile deve essere rettificata nel caso in cui l'operazione non è stata e non sarà effettuata, anche se il fornitore non abbia restituito la somma ricevuta e resti debitore dell'imposta verso l'erario. Anche a questo riguardo occorre mettere in luce la mancata corrispondenza dell'ordinamento intero.

Nella sentenza, la Corte delinea anzitutto il quadro normativo emergente dalla direttiva Iva, ricordando che, secondo l'art. 167, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e che, secondo l'art. 63, 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. In deroga a tali principi, l'art. 65 stabilisce che, 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.

Per quanto riguarda la rettifica della detrazione a seguito di eventi successivi, la Corte rammenta che l'impiego, 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 eseguite alle condizioni previste dagli articoli da

184 a 186 della direttiva.

L'art. 185, paragrafo 1, fissa il principio secondo il quale la rettifica deve essere operata, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione, sono intervenuti mutamenti degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione. Nella fattispecie oggetto della causa principale, essendo stato accertato che la cessione di beni per la quale è stata emessa la fattura d'acconto in relazione alla quale il destinatario ha esercitato la detrazione non si realizzerà, si è verificato un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione, per cui l'amministrazione finanziaria può esigere la rettifica dell'Iva detratta.

Questa conclusione, aggiunge la Corte, non può essere rimessa in discussione dal fatto che l'Iva dovuta dal fornitore non sia stata rettificata; per quanto concerne il trattamento di un'imposta indebitamente fatturata a causa della mancanza di un'operazione imponibile, infatti, dalla direttiva risulta che i due operatori coinvolti 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'articolo 203 della direttiva (principio di cartolarità)

- dall'altro, l'esercizio del diritto a detrazione del destinatario di una fattura si limita alle sole imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'Iva, conformemente agli artt. 63 e 167 della direttiva.

In tal caso, il rispetto del principio della neutralità fiscale è garantito dalla possibilità, che gli stati membri devono prevedere, di rettificare le imposte indebitamente fatturate, qualora l'emittente della 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 alla causa, fintantoché l'acconto non sia stato restituito dal fornitore, la base imponibile dovuta da quest'ul-

timo a titolo dell'incasso di tale acconto non può essere ridotta ai sensi del combinato disposto degli artt. 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 avvenuta, il fatto che l'Iva dovuta da tale fornitore non sia stata essa stessa rettificata non incide sul diritto del fisco di ottenere la restituzione dell'Iva detratta da tale soggetto passivo in relazione al versamento dell'acconto.

In definitiva, le suddette disposizioni impongono che la detrazione dell'Iva, operata dal destinatario di una fattura redatta ai fini del pagamento di un acconto concernente la cessione di beni, sia rettificata nel caso in cui, in circostanze come quelle di cui alla causa, tale cessione non sia poi stata effettuata, anche qualora il fornitore resti debitore di tale imposta e non abbia rimborsato l'acconto. A fronte di questa statuizione, nella successiva sentenza 31 maggio 2018, cause riunite C-660/16 e C-661/16, la Corte ha tuttavia precisato che il cessionario/committente, qualora non sussistano rischi per l'erario, non è tenuto alla rettifica nel caso in cui non possa ottenere dal fornitore la restituzione dell'imposta. Affrontando sotto una diversa angolazione l'argomento trattato nella precedente pronuncia, la Corte ha quindi acconsentito, per economia di mezzi e con riguardo a una situazione particolare, alla conservazione del diritto alla detrazione dell'imposta pagata in relazione a un acconto per un'operazione poi non effettuata.

— © Riproduzione riservata —



Principio applicato anche per gli sconti

I principi sul fondamento e sull'auto-
nomia dell'obbligo del cessionario/committente sono stati ribaditi dalla Corte nella sentenza 28 maggio 2020, C-684/18, secondo cui l'acquirente che, successivamente all'acquisto, ha ottenuto uno sconto o un abbuono sul prezzo, è tenuto a rettificare la detrazione dell'Iva anche se non ha ricevuto dal fornitore un documento contabile puntuale e anche se il fornitore non ha, a sua volta, recuperato la maggiore imposta versata sull'operazione.

La prima questione mirava a chiarire se l'amministrazione possa imporre a un soggetto passivo, in base all'art. 185 della direttiva Iva, una rettifica della detrazione operata inizialmente, qualora, a seguito dell'ottenimento di riduzioni di prezzo sulle cessioni interne, ritenga che tale detrazione fosse superiore a quella spettante. Al riguardo, la Corte osserva che dalla lettura congiunta degli articoli 184 e 185 della direttiva discende che il calcolo dell'importo della rettifica deve far sì che l'importo delle detrazioni fruita corrisponda, in definitiva, a quello a cui il soggetto passivo avrebbe avuto diritto se il mutamento degli elementi fosse stato considerato inizialmente. Nella fattispecie, i ribassi di prezzo ottenuti dall'impresa acquirente, nell'ambito di cessioni interne, hanno ridotto l'importo dell'Iva detraibile calcolato inizialmente, sicché si rende necessario rettificare la detrazione iniziale in modo tale l'Iva detratta venga a corrispondere a quella cui il soggetto passivo avrebbe avuto diritto se

i ribassi fossero stati operati direttamente sulla base imponibile al momento dell'operazione. Il fatto che l'acquirente non disponga di una fattura specifica per tali ribassi, ma solo di una fattura complessiva emessa dal fornitore per tutti i ribassi relativi a molteplici operazioni, non lo esime dal rispettare l'obbligo della rettifica della detrazione dell'Iva operata inizialmente, a seguito della riduzione di prezzo ottenuta.

La seconda questione mirava a chiarire se, in base all'art. 185, il soggetto passivo acquirente sia tenuto alla rettifica anche nel caso in cui il fornitore abbia cessato l'attività nello stato membro e non possa più, per tale motivo, chiedere il rimborso di una parte dell'Iva che ha versato.

A questo proposito, la Corte rammenta che la circostanza che l'Iva dovuta dal fornitore non sia essa stessa rettificata, attraverso la riduzione della base imponibile ai sensi dell'art. 90 della direttiva, è irrilevante ai fini dell'obbligo della rettifica che si impone a carico del soggetto passivo acquirente. Da lato, tale circostanza non figura tra le deroghe all'obbligo della rettifica previste dall'articolo 185; dall'altro, secondo la giurisprudenza (segnatamente, la sentenza 13 marzo 2014, illustrata prima), il fatto che l'Iva dovuta dal fornitore non sia stata essa stessa rettificata non incide sul diritto dell'amministrazione di ottenere la restituzione dell'Iva detratta dal cessionario.

— © Riproduzione riservata —

Incoerenze domestiche rispetto alla giustizia Ue

Un rapido riscontro della normativa interna restituisce, come già accennato in apertura, un quadro non proprio in linea con i principi statuiti dalla Corte. Dalle disposizioni dell'art. 26 del dpr 26 ottobre 1972 n. 633, si desume che, qualora il cedente/prestatore decida di non avvalersi del diritto alla variazione in diminuzione, riconoscendogli dal comma 2, l'importo dell'operazione rimane cristallizzato, agli effetti dell'Iva, nelle risultanze della fattura originaria. E questo vale anche per il cessionario/committente, che, stando al comma 5, non dovrà operare alcuna rettifica (è da ritenere che rimanga comunque pregiudicato il suo diritto di ottenere dal cedente/prestatore, in base alla disciplina sulla ripetizione d'indebito, l'imposta indebitamente pagata in via di rivalsa, se non recuperata mediante l'esercizio del diritto alla detrazione). Alla luce della giurisprudenza unionale, questa cristallizzazione del rapporto tributario del cessionario/committente non sembra corretta, giacché quest'ultimo, qualora il cedente/prestatore decidesse di non rettificare dell'imponibile dell'operazione venuta meno, po-

trebbe trovarsi nella situazione di avere detratto un'imposta fatturata ma non dovuta e, pertanto, non detraibile. Come si è visto, la Corte ha infatti chiarito che il cessionario/committente, in seguito al venir meno dell'operazione, oppure della riduzione della base imponibile, ha l'obbligo di rettificare la detrazione originariamente operata indipendentemente dalla circostanza che il cedente/prestatore si sia avvalso oppure no della facoltà di ridurre l'imponibile.

Sul piano procedurale, infine, è da evidenziare che il cessionario/committente dovrebbe restituire l'imposta detratta mediante la rettifica della detrazione, e non mediante la contabilizzazione a debito nei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi (nel senso della rettifica, seppure con riferimento a un caso particolare, la risposta a interpello n. 107 del 16 aprile 2020 dell'Agenzia delle entrate).

— © Riproduzione riservata —