23-NOV-2026
da pag. 9 / foglio 1 / 3

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 73000 (Data Stampa 0006901)

DATA STAMPA
45° Anniversario

In rassegna la posizione della Corte di giustizia Ue e le norme sul principio di cartolarità

Data Stampa 6901-Data Stampa 6901
Data Stampa 6901-Data Stampa 6901

Diritto al recupero sempre garantito

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia Ue, l'erario non può trattenere l'Iva percepita ma non dovuta: in assenza di rischi di perdita di gettito, il soggetto passivo che ha indebitamente applicato e versato l'imposta, fermo restando l'indetraibilità della stessa da parte del cessionario/committente, ha diritto di recuperarla, a nulla rilevando l'eventuale illiceità o addirittura l'inesistenza dell'operazione imponibile sottostante. In via eccezionale, peraltro, il diritto alla ripetizione dell'Iva indebita può essere fatto valere nei confronti dell'amministrazione finanziaria direttamente dal cessionario/committente, qualora non possa ottenerne la restituzione da parte del cedente/prestatore.

La portata del principio di cartolarità. L'art. 203 della direttiva Iva (2006/112/CE del 28 novembre 2016), come già l'art. 21, n. 1, lett. c) della sesta direttiva Iva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, stabilisce che l'Iva è dovuta da chiunque la indichi in una fattura. La disposizione, costituendo debitore dell'imposta "chiunque" la evidenzi in una fattura, a prescindere dai (e indipendentemente dalla sussistenza dei) presupposti impositivi, enuncia il c.d. principio di cartolarità, posto a tutela degli interessi erariali, che potrebbero essere pregiudicati dall'esercizio (indebito) della detrazione da parte del destinatario del documento.

Nell'ordinamento interno, il principio è recepito al comma 7 dell'art. 21 del dpr n. 633/72, il quale, nel testo vigente, modificato dal dlgs n. 158/2015, stabilisce che "se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura (in precedenza, la disposizione riferiva l'obbligo a chiunque emettesse la fattura per operazioni inesistenti, ovvero vi indicasse i corrispettivi o l'imposta in misura superiore a quella reale).

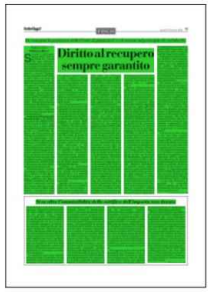
La Corte di giustizia Ue ha precisato in più occasioni che la disposizione in esame mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dall'esercizio del diritto a detrazione (tra le altre, la sentenza 18 giugno 2009, C-566/07); ciò perché, sebbene il diritto alla detrazione è limitato soltanto alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'imposta, il rischio di perdita di gettito fiscale sussiste fintantoché il destinatario di una fattura riportante un'Iva non dovuta possa utilizzarla ai fini dell'esercizio di tale diritto, non potendo escludersi che, in particolari circostanze, l'amministrazione finanziaria non sia in grado di accertare in tempo utile l'inesistenza di tale diritto presso il destinatario della fattura.

L'obbligo di pagamento dell'Iva indebitamente fatturata, quindi, non ha finalità sanzionatoria, ma risponde soltanto allo scopo di prevenire il rischio di perdita di gettito erariale.

Quanto all'esclusione del diritto alla detrazione dell'imposta non corrispondente a un'operazione imponibile, va detto che la giurisprudenza della Corte non distingue, nell'applicazione del suddetto principio, le ragioni dell'indebita fatturazione, ma accomuna le ipotesi di errore (es. assoggettamento al tributo di un'operazione esente, oppure applicazione dell'imposta con un'aliquota superiore a quella dovuta) e quelle di frode (fatturazione di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti).

La questione è stata esaminata per la prima volta nella sentenza 13 dicembre 1989, C-342/87, ove la Corte ha osservato che nella stesura dell'art. 17 della sesta direttiva del 1977 (ora art. 168 della direttiva Iva), che accorda al soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'Iva "dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo", il Consiglio europeo si è discostato sia dalla precedente norma della seconda direttiva del 1967, sia dalla proposta della Commissione, secondo le quali il diritto di detrazione comprendeva ogni imposta "fatturata" per le merci fornite e per i servizi prestati al soggetto passivo. Se ne deduce che "l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto erano dovute", come può desumersi anche da altre disposizioni della direttiva. Ne consegue che questo diritto non sussiste nel caso di ogni imposta che non corrisponda a un'operazione determinata, perché è più elevata di quella dovuta per legge o perché l'operazione di cui trattasi non è soggetta all'Iva.

Quanto all'argomento secondo cui limitare l'esercizio del diritto di detrazione soltanto alle imposte corrispondenti alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi compromette il principio della neutralità dell'Iva, aggiunge la sentenza, spetta agli Stati membri garantire l'applicazione di questo principio prevedendo nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede. Con la successiva sentenza 19 settembre 2000, C-454/98, la Corte ha però precisato che il requisito del-



ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1601 - T.1748

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 73000 (Data Stampa 0006901)

DATA STAMPA
45° Anniversario

la buona fede non è necessario quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di danno all'erario, per esempio perché ha recuperato e distrutto la fattura prima del suo uso da parte del destinatario, oppure perché, essendo la fattura stata usata dal destinatario, ha versato l'importo dell'imposta ivi indicata (occorre aggiungere che, come chiarito più di recente dalla Corte, per esempio nella sentenza 8 dicembre 2022, C-378/21, il rischio erariale non sussiste nel caso in cui il destinatario della fattura sia un consumatore finale). In tale situazione, il principio di neutralità richiede che l'Iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata indipendentemente dal requisito della buona fede, con l'osservanza delle condizioni stabilite dagli stati membri.

Se dunque il rischio di danno erariale è stato completamente eliminato, la regolarizzazione non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione finanziaria, giacché in tale situazione il principio di neutralità richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata.

Per contro, qualora il rischio di perdita di entrate fiscali non sia stato completamente eliminato, "gli Stati membri possono subordinare la possibilità di regolarizzazione dell'Iva indebitamente fatturata alla condizione che colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede. Infatti ... se risultasse che non è più possibile annullare presso il destinatario della fattura la deduzione che gli è stata concessa, colui che ha emesso la fattura, che non è in buona fede, può essere considerato responsabile delle mancate entrate fiscali al fine di garantire la neutralità fiscale".

La Corte ha inoltre chiarito che "uno Stato membro può ritenere che la regolarizzazione dell'Iva indebitamente fatturata debba aver luogo nel corso di un procedimento successivo al fine di consentire all'amministrazione fiscale di verificare, in particolare quando si è proceduto a una deduzione dell'Iva indebitamente fatturata, che qualsiasi rischio di perdita di entrate fiscali sia escluso. Tuttavia, allorché un tale rischio è eliminato, la regolarizzazione dell'Iva indebitamente fatturata non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione fiscale. Infatti ... in una tale situazione, il principio di neutralità dell'Iva richiede che l'Iva indebitamente fatturata possa essere regolarizzata".

© Riproduzione riservata

Si va oltre l'ammissibilità della rettifica dell'imposta non dovuta

I principi sopra enunciati non si concretizzano solamente nell'ammissibilità della rettifica dell'Iva fatturata ma non dovuta. Nella sentenza dell'11 aprile 2013, C-138/12, infatti, la Corte ha precisato che l'Iva fatturata indebitamente, nel caso in cui non sia possibile correggere la fattura e non esistano rischi per l'erario, deve essere rimborsata. Nell'occasione, la Corte ha dichiarato infatti che contrasta con il principio di neutralità il diniego di rimborso al fornitore dell'imposta applicata per errore a un'operazione esente, qualora la norma nazionale non consenta la correzione della fattura (nella fattispecie, a motivo del fatto che il fisco aveva recuperato definitivamente la detrazione esercitata dal destinatario).

Le questioni erano state sollevate dai giudici bulgari nell'ambito di una controversia fra l'amministrazione finanziaria e un'impresa che, dopo avere erroneamente addebitato al cliente l'imposta relativa a un'operazione esente, versandola regolarmente al fisco, successivamente, in seguito all'accertamento con il quale l'amministrazione aveva recuperato a titolo definitivo la detrazione d'imposta fruita dal cliente, nell'impossibilità di rettificare la fattura per via della preclusione prevista dalla normativa nazionale, aveva richiesto il rimborso dell'imposta, incontrando però il rifiuto del fisco. Nella sentenza, la Corte ha osservato che, in base all'art. 203 della direttiva, chiunque indica l'Iva in una fattura è tenuto comunque a versarla all'erario, anche se non corrisponde a un'operazione imponibile, giacché l'obiettivo della disposizione è di evitare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto alla detrazione del destinatario. Nel caso di specie, il diritto nazionale impedisce al fornitore di rettificare la fattura dopo che il fisco ha definitivamente recuperato dal destinatario l'importo dell'Iva detratta e quindi è stato completamente eliminato il rischio per l'erario. In una situazione simile, il divieto di correggere la fattura eccede quanto necessario al raggiungimento dello scopo di evitare perdite di gettito. Pertanto il principio di neutralità osta a che l'amministrazione neghi al fornitore il rimborso dell'Iva fatturata per errore al cliente perché tale fornitore non ha rettificato la fattura errata, quando essa ha già definitivamente negato al cliente il diritto di detrarre detta Iva, circostanza che comporta l'impossibilità di correggere la fattura.

È da aggiungere che, alla luce della giurisprudenza richiamata sopra, la statuizione della sentenza in esame troverà applicazione anche in relazione alle fatture fittizie, come peraltro espressamente riconosciuto dalla no-

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1601 - T.1748

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 73000 (Data Stampa 0006901)

DATA STAMPA
45° Anniversario

stra giurisprudenza di legittimità richiamata nella pagina precedente.

Merita infine precisare che il diritto alla restituzione dell'Iva indebitamente applicata non trova fondamento nell'ambito della normativa Iva, bensì nel principio generale di ripetizione dei tributi unionali versati ma non dovuti, come affermato dalla Corte nella sentenza 16 maggio 2013, C-191/12, che, richiamando precedenti pronunce, ribadisce che "il diritto di ottenere il rimborso delle imposte 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. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione".

© Riproduzione riservata

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - DS6901 - S.30527 - L.1601 - T.1748