

GIUSTIZIA FISCALE - L'Avvocato generale della Corte europea è contrario ai rimborsi ai non residenti

# L'Iva indebita va a chi fattura

Il diritto alla restituzione dell'imposta addebitata per errore può essere garantito solo ai fornitori

**L'**Iva addebitata in fattura per errore è indetraibile e non fa scattare il rimborso ai non residenti, diritto che spetta solo ai fornitori. È quanto afferma l'Avvocato generale della Corte di giustizia europea nelle conclusioni su una causa che riguarda questo tema, ma che ha ricadute sull'Iva interna.

Sono molto frequenti i casi in cui vengono emesse fatture per operazioni che sarebbero invece "esenti" o "fuori campo", così come, nel dubbio, in presenza di una possibile quanto incerta aliquota ridotta, il fornitore emette la fattura ad aliquota ordinaria, dal momento che il cliente impresa (non esente) può portarla in detrazione, o come si usa dire con il noto termine idraulico-tributario, la "scarica".

In questi casi non ci sono problemi per l'emittente, il quale versa all'Erario l'imposta evidenziata in fattura, che risulta comunque dovuta proprio per questo aspetto documentale, come prevede la sesta direttiva comunitaria e, nell'ordinamento italiano, il comma 7 dell'articolo 21 della "legge Iva", il Dpr 633 del 1972.

Cosa succede — e non sono ipotesi di studio astratte, ma realtà di accertamenti per importi di decine di milioni di euro di imposta, come viene segnalato alle associazioni di categoria — nel caso in cui è stata emessa una fattura con Iva non dovuta o dovuta per importi inferiori? Come accennato all'inizio, chi ha emesso la fattura versa l'imposta all'Erario e chi la riceve la recupera. In sede di controllo questa detrazione viene considerata indebita, per cui, nell'assoluta inesistenza di qualsiasi danno erariale, il destinatario della fattura viene accertato, con le relative sanzioni e la denuncia penale, al pari di un comune evasore, in quanto se la detrazione non spetta, il tributo a saldo della dichiarazione di questo soggetto è stato indebitamente ridotto.

La questione si ripropone nei rimborsi ai non residenti, ex ottava e tredicesima direttiva Ue (l'articolo 38-ter della legge Iva): il fornitore italiano addebita l'Iva, che non viene rimborsata, in quanto non avrebbe dovuto essere applicata in fattura. Pro-

prio per un caso di rimborso a non residenti è stata radicata alla Corte di giustizia europea la causa C-35/05, che ha visto ieri il deposito delle conclusioni dell'Avvocato generale Sharpston (si vedano i quattro punti riportati a parte).

Come evidenziato sul Sole-24 Ore del 28 marzo scorso, che annunciava la prima udienza fissata al 30 dello stesso mese, il problema di maggior rilievo non è quello dei rimborsi ai non residenti, ma delle assurde conseguenze di un identico principio giuridico nel diritto interno.

Le conclusioni dell'Avvocato generale in questa causa, alle quali si può immaginare una piena adesione della Corte, a ragione della logica stringente dei principi enunciati, in primis (è richiamato nel testo ben quindici volte) quello di neutralità dell'imposta tra imprese soggette al tributo, sono articolate sulle regole generali della detrazione e della debenza del tributo all'interno del Paese, che costituiscono un prius logico rispetto alla soluzione del caso relativo al rimborso ai non residenti. Le direttive che disciplinano questo diritto sono infatti articolate sul presupposto che il rimborso spetta solo se esiste il diritto alla detrazione per un soggetto di imposta nazionale.

La prima affermazione contenuta nelle conclusioni riguarda il principio dell'indetraibilità dell'Iva erroneamente addebitata in fattura, da cui l'inesistenza del diritto di rimborso per un non residente.

Ciò non significa però che, dalle disposizioni delle due regole (Iva comunque dovuta per chi ha emesso il documento e non detraibile o non rimborsabile per chi lo riceve) l'Erario possa arricchirsi, da cui il diritto indetraibile del fornitore a ottenere la restituzione dell'imposta pagata per errore. Questo diritto nei confronti dell'Erario non può essere trasferito a terzi, se non nel caso del reverse charge, in quanto la restituzione dell'Iva indebita deve avvenire nei rapporti:

- tra l'emittente della fattura e l'Erario — in base alle norme del diritto tributario;
- tra il destinatario e l'emittente della fattura — in base alle norme del diritto civile.

I problemi che devono però esse-

re risolti, se del caso con una modifica normativa, pena l'illegittimità del diritto tributario italiano, sono almeno due:

- eliminare il termine di dodici mesi previsto dal comma 3 dell'articolo 26 della legge Iva per la rettifica delle fatture errate, o comunque differirlo al momento in cui viene definita la contestazione relativa alla rivalsa o richiesta di rimborso da parte del destinatario della fattura;

- stabilire in modo esplicito che non sono applicabili sanzioni amministrative né interessi a carico del destinatario della fattura che paga all'Erario quanto gli viene rimborsato dall'emittente e, tanto meno, che l'entità di questa imposta possa essere rilevante per la quantificazione di un ipotetico reato tributario di infedele dichiarazione.

**RAFFAELE RIZZARDI**

Segue



IL PARERE

“ Alla luce delle considerazioni innanzi esposte, ritengo che le questioni sollevate dalla Corte suprema di cassazione debbano essere risolte nel modo seguente:

- (1) Gli artt. 2 e 5 dell'ottava direttiva del Consiglio 79/1072/Cee devono essere interpretati nel senso che l'iva che sia dovuta soltanto in quanto indicata in fattura non dà diritto al rimborso ai sensi delle disposizioni di tale direttiva;
- (2) in via di principio, soltanto il prestatore di servizi o il fornitore di beni dev'essere considerato, nei confronti delle autorità tributarie, debitore dell'iva su un'operazione, e, di conseguenza, legittimato a pretendere la restituzione dell'imposta pagata per errore. Qualora, eccezionalmente, in forza del diritto comunitario o di disposizioni nazionali autorizzate, il debitore sia un'altra persona, tale persona può domandare la restituzione, nei confronti delle autorità tributarie verso le quali era obbligata, di qualunque imposta erroneamente pagata;
- (3) qualora l'iva su una determinata operazione, pur non essendo dovuta, sia stata fatturata e pagata alle autorità tributarie da un prestatore di servizi o fornitore di beni - che sarebbe stato il debitore se l'iva fosse stata dovuta - è in via di principio sufficiente, in ossequio ai principi di neutralità dell'iva e di effettività delle norme nazionali relative alla restituzione delle imposte riscosse in contrasto con il diritto comunitario, che vi siano procedimenti nazionali mediante i quali tale soggetto può domandare la restituzione del relativo importo alle dette autorità, e che il destinatario dell'operazione sia legittimato a

recuperare lo stesso importo nei confronti del prestatore mediante un'azione civile. Ove però l'esito favorevole di un'azione civile del genere sia precluso in ragione di circostanze di fatto indipendenti dal merito dell'azione, il diritto nazionale deve predisporre, in ossequio al principio di neutralità dell'iva, al principio di effettività e al divieto di indebito arricchimento in capo alle autorità tributarie, procedure mediante le quali il destinatario sul quale ha inciso l'onere dell'importo erroneamente fatturato possa recuperare tale importo nei confronti delle autorità tributarie. In ogni caso, ove un'azione sia esperibile da parte del destinatario nell'ambito di una tale transazione che sia stabilito all'interno dello Stato membro di cui trattasi, essa deve essere esperibile anche da parte del destinatario che sia stabilito in un altro Stato membro;

(4) il fatto che la normativa nazionale attribuisca un'azione, nei confronti delle autorità tributarie, per la restituzione di un importo erroneamente trattenuto e pagato, a titolo di imposta diretta, in favore tanto della parte che ha effettuato la trattenuta quanto della parte sul cui reddito la trattenuta è stata effettuata, non rileva, in via di principio, in sede di valutazione della compatibilità con il principio di equivalenza di una situazione in cui soltanto il prestatore di servizi o fornitore di beni - e non il destinatario nell'ambito di un'operazione - può chiedere la restituzione alle autorità tributarie di un importo fatturato e pagato per errore a titolo di iva

**Causa C-35/05, conclusioni  
Avvocatura generale  
Corte Ue, 8 giugno 2006** ”

Riaffermato il principio di neutralità  
del tributo tra imprese soggette