



- Artt. 19, 21, comma 7 e 30-ter, DPR n. 633/72
- Sentenza Corte di Giustizia UE 18.3.2021, Causa C-48/20

*I Giudici comunitari hanno recentemente esaminato la possibilità di rettificare (recuperare) l'IVA indebitamente esposta (addebitata) in fattura da parte del cedente / prestatore.*

*Secondo i Giudici comunitari, in ossequio ai principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA, deve essere consentito di rettificare tali fatture (emesse in "buona fede") anche a seguito di un controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.*

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO fisco  
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



**RIPRODUZIONE VIETATA**

È **contraria** alla Direttiva n. 2006/112/CE una normativa nazionale che, a seguito dell'avvio di una verifica fiscale, **vieta a un soggetto passivo in buona fede di regolarizzare le fatture emesse** con applicazione (indebita) dell'IVA, quando invece il destinatario finale di tali fatture avrebbe avuto, comunque, diritto al rimborso dell'imposta se le operazioni fossero state debitamente dichiarate.

Questo il principio sancito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 18.3.2021 relativa alla causa C-48/20 avente ad oggetto il caso di una società lituana che finanziava imprese di autotrasporto lituane per l'acquisto di carburante presso stazioni di rifornimento polacche, addebitando (in buona fede) erroneamente l'IVA nelle fatture, in quanto la prassi nazionale polacca considerava tali operazioni cessioni di beni (carburante) e non prestazioni di servizi (operazioni di finanziamento per l'acquisto di carburante c.d. "netting").

#### IL FATTO OGGETTO DELLA CAUSA C-48/20

Una società lituana forniva "carte carburante" a società di autotrasporto lituane che consentivano di fare rifornimento in alcune stazioni di servizio polacche emettendo fatture con IVA per la "cessione del carburante" nei confronti di tali società.

Il Centro Tributario polacco riteneva che la società dovesse versare l'IVA sulle fatture di vendita del carburante, ma non potesse beneficiare della detrazione dell'IVA relativa alle fatture ricevute dalle stazioni di servizio polacche per l'acquisto del carburante.

Avverso tale decisione, la società proponeva ricorso, ma anche il Centro Fiscale polacco riteneva che la società **non avesse né acquistato né fornito carburante** sul territorio polacco in quanto lo stesso veniva **erogato direttamente** dalle stazioni di servizio polacche **alle società di autotrasporto lituane**, le quali, utilizzando le "carte carburante", facevano rifornimento.

L'effettiva attività della società consisteva quindi nel **finanziare l'acquisto** di carburante presso le stazioni di servizio da parte delle società di autotrasporto lituane (operazione esente IVA) e non poteva beneficiare della detrazione assoluta a monte in quanto le fatture non riflettevano lo svolgimento effettivo della sua attività. Dopo varie impugnazioni delle decisioni, la società proponeva ricorso alla Corte Suprema amministrativa la quale, pur ritenendo che le prestazioni della società fossero **servizi finanziari esenti IVA**, sosteneva che la condotta della società non costituisse frode o abuso in quanto si era "adeguata" alla prassi amministrativa polacca che riteneva tali operazioni **cessioni a catena di beni** aventi per oggetto la fornitura di carburante.

Il citato Giudice rilevava inoltre che le società di autotrasporto lituane, se avessero ricevuto le fatture dalle stazioni di servizio, avrebbero potuto chiedere il rimborso dell'IVA in Polonia. La società inoltre non aveva potuto rettificare le erronee fatture in quanto la normativa polacca non prevedeva tale procedura in presenza dell'avvio di un procedimento / verifica fiscale.

La Corte Suprema amministrativa ha così deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di Giustizia UE la seguente questione pregiudiziale:



*"Se l'articolo 203 della [direttiva 2006/112] nonché il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ostano all'applicazione di una disposizione nazionale come l'articolo 108, paragrafo 1, della [legge sull'IVA] alle fatture con l'IVA indebitamente indicata, emesse da un soggetto passivo che agisce in buona fede, qualora ricorrano le seguenti circostanze:*

*– la condotta del soggetto passivo non si iscrive in una frode fiscale, ma costituisce la conseguenza di un'errata interpretazione delle disposizioni di legge ad opera delle parti coinvolte nell'operazione, basata su un'interpretazione delle disposizioni accolta dall'amministrazione fiscale e su una prassi comune vigente in tale materia al momento dell'operazione, la quale presuppone erroneamente che l'emittente della fattura effettui una cessione di beni, mentre, di fatto, egli presta un servizio di intermediazione finanziaria esente dall'IVA, nonché,*



– *nell'ipotesi della corretta fatturazione dell'operazione da parte del soggetto passivo che effettivamente realizza una cessione di beni, il destinatario della fattura con l'IVA indebitamente indicata avrebbe il diritto a chiederne il rimborso*”.

#### LA SENTENZA 18.3.2021 C-48/20

I Giudici comunitari hanno innanzitutto rammentato che in base all'art. 203, Direttiva n. 2006/112/CE, chiunque indichi l'IVA su una fattura è debitore dell'imposta riportata nel documento.

Tuttavia, nonostante gli Stati membri abbiano la possibilità di adottare misure per garantire la corretta riscossione dell'imposta e per evitare frodi, queste misure non devono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento degli obiettivi perseguiti e non possono, quindi, essere utilizzate in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA.

Con particolare riferimento all'IVA erroneamente indicata in fattura, la normativa comunitaria non prevede alcuna disposizione in merito alla regolarizzazione. Come evidenziato dalla Corte di Giustizia UE spetta al singolo Stato membro prevedere, nel proprio ordinamento interno, la possibilità di regolarizzare l'imposta indebitamente fatturata, una volta che l'emittente della fattura abbia dimostrato la sua buona fede.

Nel caso di specie, la società ha **agito in buona fede** emettendo fatture che indicavano erroneamente l'IVA, in quanto riteneva che la fornitura delle “carte carburante” agli operatori che consentivano loro di fare rifornimento nelle stazioni di servizio **non fosse un servizio finanziario esente IVA** in Polonia, **ma la consegna di beni** (carburante) soggetta ad imposta **sulla base della prassi** adottata dalle Autorità fiscali polacche.

Di conseguenza, la Corte di Giustizia UE ha sancito che **una normativa** come quella polacca **che non consente di rettificare l'IVA erroneamente addebitata in presenza di un procedimento fiscale avviato**, pur consentendo alle società di autotrasporto di chiedere il rimborso se la fatturazione fosse stata correttamente adempiuta dalle stazioni di servizio, **è contraria alla citata Direttiva** in quanto **viola il principio di neutralità**.

#### LA DISCIPLINA NAZIONALE

In Italia, l'art. 203, Direttiva n. 2006/112/CE è stato trasfuso nell'art. 21, comma 7, DPR n. 633/72 in base al quale



*“chiunque esponga l'IVA in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta”.*

La normativa nazionale consente, tuttavia, di rettificare le fatture emesse con IVA indicata per errore. In particolare, in base all'art. 26, comma 3, DPR n. 633/72 il cedente / prestatore servizio può entro un anno dall'effettuazione dell'operazione emettere una nota di credito in caso di erroneo addebito dell'IVA.

Come evidenziato dalla Corte di Cassazione (sentenza 13.5.2016 n. 9845) il cedente, per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta erroneamente addebitata, deve applicare quanto previsto dal citato art. 26, in forza del quale il cessionario che abbia già detratto l'IVA a lui addebitata in rivalsa annotando la fattura nel registro degli acquisti, annoti tale variazione in aumento (annotando la nota nel registro delle vendite o in diminuzione nel registro degli acquisti), al fine di evidenziare un debito verso l'Erario pari alla detrazione in precedenza operata, che è così neutralizzata.

Secondo la stessa Corte, la registrazione della variazione per l'imposta dovuta da parte del cessionario è idonea ad escludere il rischio di perdita di gettito fiscale, poiché esplicita che egli non ha diritto alla detrazione dell'IVA originariamente addebitata.

In base all'art. 30-ter, DPR n. 633/72 introdotto dalla Legge n. 167/2017, c.d. “Legge europea 2017” è consentita, in alternativa alla variazione in diminuzione emessa dal cedente / prestatore, la restituzione dell'imposta non dovuta. La normativa nazionale, corroborata dalla giurisprudenza interna, è quindi in linea con la sentenza in commento.

■