

Fatturazione (inesistente) e obblighi formali nell'IVA: presupposti, limiti e condizioni alla variazione delle fatture emesse.

di Marco Greggi

1. Considerazioni preliminari in tema di fatturazione: fra frodi IVA, operazioni inesistenti e obblighi dell'operatore economico

La giurisprudenza¹ e la letteratura² che recentemente si sono soffermate sul tema delle frodi IVA hanno tradizionalmente messo in luce ed analizzato gli aspetti sostanziali del fenomeno, considerati giustamente prioritari, lasciando in secondo piano invece quelli formali.

Dinnanzi al proliferare di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti³, cioè, i maggiori sforzi scientifici si sono focalizzati nel verificare i presupposti e i limiti di tenuta del sistema applicativo dell'imposta sul valore aggiunto, il diritto di detrazione, la salvaguardia del principio di neutralità, il suo (possibile) sacrificio a fronte della consapevolezza della frode da parte dell'acquirente dei beni o del fruitore dei servizi⁴; esempi in questo senso non mancano in giurisprudenza⁵.

Non così frequenti e significative fino ad ora sono state, invece, le prese di posizione in merito agli aspetti formali dell'applicazione dell'imposta in contesti applicativi *lato sensu* frodatore: la rilevanza della fattura emessa, la sua emendabilità dinnanzi alla scoperta di una frode (nelle ipotesi di partecipazione incolpevole), le conseguenze che derivano dall'emissione del documento per una operazione inesistente, e infine le trattazioni sul tema dell'utilizzazione della fattura (a cavallo fra contabilizzazione della stessa o mera detenzione).

È per questo motivo che i casi⁶ nei quali la Suprema Corte ha preso posizione in merito sono da salutare con particolare attenzione, sia nella misura in cui colmano, in via pretorile, sensibili lacune della disciplina nazionale dell'IVA (lacune peraltro indotte da analogo silenzio della normativa eurounitaria), sia perché sembrano coraggiosamente offrire soluzioni alternative all'erronea emissione di documenti contabili superando formalismi defatiganti, e in ultima analisi difficilmente osservabili nella pratica corrente degli affari.

Il punto di interesse maggiore nell'orientamento di Cassazione che si viene formando è quello che tenta il raccordo fra operazione inesistente e fatturazione, per così dire, anch'essa non sussistente. Un approccio

¹ Si veda ancora di recente Corte di Cassazione, sez. VI, ordinanza 17/03/2015, n. 5313.

² Fra le monografie A. Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2015, p. 37 e ss.

³ M. Greggi, *Presupposto soggettivo e inesistenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2014, p. 36 e ss.

⁴ G. Moschetti, *Diniego di detrazione "per consapevolezza" nel contrasto alle frodi IVA*, Padova, 2013, p. 12.

⁵ Cassazione n. 2382 del 4 febbraio 2014.

⁶ Cassazione n. 10939 del 27 maggio 2015.

troppo rigido alla nozione di “operazione inesistente in tutto o in parte”⁷, figlio di una estensione nel campo tributario di una norma incriminatrice (di natura penale, quindi) ha portato in passato l’Ufficio a considerare fattura emessa per operazione parzialmente inesistente anche quella recante meri errori materiali. La giurisprudenza tributaria di merito⁸, correttamente, ha posto in passato un argine a un comportamento a tratti eccessivamente aggressivo dell’Ufficio, che aveva considerato operazione soggettivamente inesistente quella rappresentata in una fattura nella quale il numero di partita IVA del soggetto destinatario era stato indicato in modo erroneo per un evidente errore ostativo nella trasposizione di una cifra numerica, o anche in casi sostanzialmente analoghi a questo.

Si tratta di una contaminazione fra il profilo penale e quello tributario che trova ulteriore conferma nella recente modifica al sistema sanzionatorio (penale) tributario⁹. Com’è noto, l’art. 1, co. 1 lett. d. del D. lgs. Del 24 settembre 2015, n. 158 ha aggiunto tra l’altro la lettera *g-bis* all’art. 1 D.lgs. 24 marzo 2000, n.74, chiarendo la portata delle nozioni di “operazioni simulate soggettivamente ed oggettivamente”, avendo cura di tenerle distinte da quelle che possono essere desunte mediante l’applicazione del nuovo art. 10 *bis*, l. 212/00.

Insomma, trova conferma anche nel decreto delegato in materia di sanzioni amministrative e penali il principio secondo il quale l’abuso del diritto non comprende la simulazione assoluta (e neppure quella relativa), se non altro nella prospettiva sanzionatoria penale: ciò almeno stando al tenore letterale della novella. Logico attendersi però a questo punto l’intervento intensivo della prassi (prima) e della giurisprudenza (poi) nel tentativo di precisare i termini di questa distinzione, nelle diverse fasi del modello applicativo del sistema d’imposta sul valore aggiunto.

Proprio questa necessità ha già portato in passato le Commissioni, prima, e la Cassazione, poi, ad interrogarsi sul concetto di fatturazione, e sul raccordo fra fattura *emessa, utilizzata* o anche solo *formata* con il dibattito in corso in materia di operazioni soggettivamente inesistenti od oggettivamente tali.

Come è noto, l’art. 21, co. 7 Dpr 633/72 obbliga al pagamento dell’IVA esposta in fattura il soggetto emittente, anche a fronte della falsità (ideologica) del documento emesso. In altri termini, chi emette fattura per un’operazione soggettivamente (od oggettivamente) inesistente, resta vincolato al versamento del tributo ivi rappresentato, a prescindere dalla genuinità del documento e, soprattutto, della sua corrispondenza con la realtà fattuale¹⁰.

Ampio è stato (e continua ad essere) il dibattito dottrinale sulla valenza dell’imposta dovuta in questo caso, e sul fatto se essa possa essere considerata un’autentica IVA o meno: non è questo il contesto per ripercorrere l’analisi della letteratura¹¹ e la posizione della giurisprudenza¹², sulla quale peraltro si soffermano anche le pronunce più recenti¹³. Vero è però che quella discussione si estende ora alla valenza del documento emesso: cioè sul se, e fino a che limiti, un soggetto possa ritenersi obbligato a versare

⁷ M. Greggi, *op. ult. cit.*, p. 81.

⁸ Comm. trib. prov. Milano, Sez. XXV, n. 11894 del 24 dicembre 2014; Comm. trib. reg. Molise n. 180 del 7 agosto 2014. Nella giurisprudenza di legittimità nello stesso senso (in particolare nell’affermare che l’erronea rappresentazione su modello Intra di una operazione intracomunitaria non ne fa venire meno la natura e regime giuridico) Cassazione n. 21183 dell’8 ottobre 2014.

⁹ G. Tabet, *Collegamento tra fattispecie tributaria e fattispecie penale: riflessi di diritto processuale*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 303 e ss.

¹⁰ Cass. 21183/14.

¹¹ F. Randazzo, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 169; M. Logozzo, *La Corte UE apre al rimborso dell’IVA indebita anche a favore del cessionario*, *G.T. Riv. giur. trib.*, 2007, p. 563.

¹² Cassazione n. 1607 del 25 gennaio 2008.

¹³ Cassazione n. 10939 del 27 maggio 2015.

l'imposta rappresentata (erroneamente) in un documento astrattamente qualificabile come fattura magari emessa con una finalità diversa (o comunque incerta) rispetto a quella prevista dalla legge¹⁴.

In verità sul punto la legge (italiana) pare essere chiara: l'unico modo giuridicamente ammesso per sterilizzare gli effetti di una fattura emessa (a fronte di un successivo venir meno in tutto o in parte dell'operazione in essa rappresentata) consiste nell'emissione (e registrazione) di un documento uguale e contrario, che costituisce così il destinatario dello stesso debitore nei confronti dell'erario (e ai fini IVA) di un importo analogo a quello in tutto o in parte rappresentato nella fattura. Si tratta della nota di (ac)credito (o nota di variazione), regolata dall'art. 26 Dpr 633/72 e che ha sempre riscosso scarsa attenzione in dottrina¹⁵.

Non si tratta di inutile complicazione formale, di eccessiva attenzione al dato cartolare o, se si vuole, burocratico formale. Al contrario, la nota di (ac)credito e la sua registrazione nelle contabilità rispettivamente del soggetto emittente e del destinatario costituisce un adempimento formale indefettibile: l'unico idoneo a garantire quella che la giurisprudenza di legittimità ha catalogato come "tracciabilità dell'errore¹⁶", facilitando dunque il controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria e concorrendo in questo modo a salvaguardare il corretto adempimento dell'imposta, minimizzando dunque il pericolo di evasione¹⁷.

La conclusione cui la Cassazione sembra pervenire più di recente¹⁸ è invece diversa, e proprio in tale contesto si apprezza la sua originalità, peraltro inserita in una robusta cornice di sentenze della Corte di giustizia¹⁹. La Cassazione, cioè, sembra ritenere che in certi casi la fattura possa essere neutralizzata semplicemente espellendo il documento in questione dalla contabilità del soggetto emittente, purché ciò avvenga in modo ragionevolmente "tempestivo".

Vi possono essere dunque situazioni nelle quali l'inesistenza dell'operazione riverbera, per così dire, sul documento emesso. E quando il soggetto emittente si trova in una situazione di oggettiva non colpevolezza, non trova applicazione nei suoi confronti l'art. 21, co. 7 Dpr 633/72 anche laddove non abbia provveduto a rettificare l'operazione con nota di (ac)credito²⁰.

Insomma, si potrebbe forse parlare in questi casi di fatturazione inesistente, intendendo per tale l'emissione (o quantomeno la formazione) di documenti equiparabili o analoghi a quello di cui all'art. 21 Dpr 633/72, dai quali però non discendono, sul soggetto emittente, gli obblighi previsti dalla legge dato che l'emissione ha avuto luogo a fronte di una operazione che non ha determinato pregiudizio alcuno per l'erario (il che ha luogo quando il cessionario dei beni o fruitore dei servizi esposti in fattura esercita il diritto di detrazione).

¹⁴ Si tratta in buona misura di verificare l'estensione del precetto recato dall'art. 21, co. 7 Dpr 633/72.

¹⁵ Con l'eccezione di M. Logozzo, *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, Milano, 2005, pp. 117 e ss., G. Tabet, *Riflessioni in tema di note di variazione Iva per fatture insolite*, in *Rass. trib.*, 2015, p. 785; A. Carinci, *Le note di variazione IVA: profili sostanziali e formali*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 711.

¹⁶ La nota di variazione formata con le modalità (e i tempi) dell'art. 26 era espressamente indicata come unico rimedio possibile (oltre al rimborso) per il recupero del tributo erroneamente rappresentato in fattura. Si veda sul punto Cassazione n. 7330 dell'11 maggio 2012.

¹⁷ P. Filippi, voce *Valore aggiunto (imposta)*, in *Enc. dir.*, XLVI, pag. 164. Il bilanciamento fra esigenza di neutralità applicativa del tributo e necessità di contrastare le frodi è ben sintetizzata nel precedente della Corte di giustizia UE del 19 settembre 2000, causa C- 454/98, *Schmeink & Cofreth e Strobel*. In letteratura per tutti, A. Mondini, *Contributo allo studio del principio di proporzionalità nel sistema dell'IVA europea*, Pisa, 2012, pp. 235 e ss.

¹⁸ Cassazione n. 10939 del 27 maggio 2015.

¹⁹ Sono ben 9 i precedenti della Corte di giustizia che la Cassazione richiama per corroborare le conclusioni cui giunge.

²⁰ In questo senso si esprime proprio la sentenza di Cassazione già richiamata e qui di maggior rilievo: Cass. 10939/15 a pag. 12.

La categoria dell'inesistenza, riferita alla fatturazione, e non all'operazione sostanziale, si innesta naturalmente su un piano diverso, e può determinare conseguenze sull'IVA del tutto originali rispetto a quelle tradizionalmente previste sulla base di una asettica applicazione delle norme (in particolare dell'art. 26, Dpr 633/72). Proprio uno fra i casi più recenti e significativi in merito²¹ è sintomatico da questo mutamento di prospettiva. Pur rimandando ai paragrafi a seguire²² l'analisi dettagliata delle circostanze di specie, la Suprema Corte ha ammesso che a fronte della formazione di un documento assimilabile a una fattura e rappresentante una operazione oggettivamente inesistente non derivino automaticamente conseguenze in capo al soggetto emittente (né dal punto di vista tributario, né verosimilmente da quello penale²³), mentre altrettanto chiaramente l'inesistenza dell'operazione inibisce l'esercizio del diritto di detrazione in capo al destinatario del documento stesso, come peraltro giurisprudenza eurolunitaria impone²⁴.

Tutto questo accade, naturalmente, al ricorrere di rigorose e specifiche circostanze che riguardano l'emissione della fattura (o anche solo la sua formazione), che saranno oggetto dell'analisi a seguire, una volta inquadrato meglio dal punto di vista europeo il tema della fatturazione e il concetto di fattura emessa. La tesi di fondo che sembra emergere dalla giurisprudenza a più riprese ricordata è che quando la fatturazione viene considerata come "inesistente" vuoi per assenza assoluta dei requisiti, vuoi per un comportamento successivo alla stessa da parte dell'emittente volto a rimuovere ragionevolmente ogni pericolo per l'Erario anche a di fuori delle forme di cui all'art. 26 Dpr 633/72, allora non ha senso porsi il problema di un'operazione oggettivamente inesistente ed interrogarsi sull'applicabilità dell'art. 21, co. 7 Dpr 633/72 proprio perché manca il suo presupposto logico.

2. L'impianto eurolunitario dell'IVA con particolare riguardo all'obbligo di emettere fattura e alle condizioni della sua modificabilità

In modo del tutto coerente con il principio di sussidiarietà che ispira l'intervento dell'Unione in materia fiscale²⁵ e nell'ambito dell'armonizzazione del sistema IVA in particolare, non constano interventi europei in materia di fatturazione finalizzati ad armonizzare aspetti come quelli che qui interessano, e con particolare riferimento all'emendabilità delle fatture erroneamente emesse²⁶.

Vero è che non sono mancate, anche in epoca relativamente recente, direttive tese ad armonizzare la fatturazione in contesti cruciali dell'applicazione dell'IVA, e orientate tutte a garantirne la tenuta a fronte dei cambiamenti dell'economia nel vecchio continente: gli interventi in materia di fatturazione

²¹ Cassazione n. 10939/15.

²² In particolare si veda il paragrafo 5 *infra*.

²³ Nel caso richiamato (Cassazione n. 10939/15) il contribuente era già stato prosciolto in sede penale per i fatti oggetto di controversia (cfr. p. 1 della sentenza).

²⁴ Si tratta di un filone giurisprudenziale oramai consolidato e riassunto, ad esempio, in M. Greggi, *op. ult. cit.*, p. 19; in generale si veda *ex multis* Corte di giustizia UE 12 luglio 2012, C-284/11, *EMS – Bulgaria Transport OOD*. In dottrina P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p.345.

²⁵ A. Di Pietro, *Lo stato della fiscalità nell'Unione europea: l'esperienza e l'efficacia dell'armonizzazione*, Roma, 2003, pp. 1 e ss.

²⁶ Si veda in maniera diffusa le *Explanatory Notes* alle *VAT Invoicing Rules* (Directive 2010/45/EU) del 5 novembre 2011 e reperibili qui http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/invoicing_rules/explanatory_notes_en.pdf

elettronica²⁷, di economia digitale²⁸ e di utilizzazione della Rete²⁹ sono un chiaro esempio in questo senso, e la Direttiva 2010/45/UE ne è la più evidente (e chiara) conferma.

Quello che manca, ed è sempre mancato, alla disciplina di diritto eurounitario derivato, tuttavia, è stato un chiaro riferimento alla *compliance* in materia di fatturazione per quel che riguarda la registrazione, la variazione, la correzione di errori del documento emesso. Anche dal punto di vista linguistico, mentre il termine fattura (*invoice*) è correttamente tradotto in tutte le lingue dell'Unione, si rileva una certa incertezza nell'inquadrare il documento uguale e contrario che viene emesso per neutralizzare i suoi effetti, quella che in Italia è la nota di (ac)credito, assume negli ordinamenti stranieri, diverse valenze³⁰.

Insomma, aspetti cruciali della fatturazione intesa come procedimento e non come semplice atto finale documentale (cartaceo od elettronico) sono ancora trascurati da legislatore eurounitario perché apparentemente (ed erroneamente) considerati non rilevanti nell'applicazione dell'imposta e nella salvaguardia del principio di neutralità³¹.

Si tratta di un esito forse prevedibile nella misura in cui anche la disciplina domestica dell'IVA, per quanto riguarda gli adempimenti formali, ha utilizzato per finalità proprie documenti già riconosciuti e (in parte disciplinati) dall'ordinamento. Il concetto di fattura è un caso classico in questo senso: di essa ne parla già il Codice civile, ad esempio, nell'art. 2214, riconoscendone valenza probatoria nei rapporti fra imprenditori³² (inoltre, prima di tale funzione, la fattura può assolvere la necessità di informare formalmente controparte che il venditore o prestatore del servizio ha ultimato, in tutto o in parte, la sua prestazione dedotta in contratto). Il sistema IVA sia a livello comunitario che domestico, non fa altro che attribuire a un documento già conosciuto un'ulteriore (e diversa) valenza, ai limitati fini dell'applicazione dell'imposta³³.

Dal punto di vista teorico, dunque, possono ben esistere (ed essere emesse) diversi tipi di fattura a riprova della esecuzione di un contratto³⁴, delle quali solamente alcune hanno valenza IVA nella prospettiva eurounitaria. Prima della Direttiva 2008/08/UE³⁵, ad esempio, venivano regolarmente emesse fatture da parte di imprese non europee per prestazioni effettuate nei confronti di clienti residenti in Europa ma

²⁷ M. Greggi, *Fattura e fatturazione elettronica nel sistema d'imposta sul valore aggiunto*, in Nuov. leg. civ. comm., 2004, p. 1045.

²⁸ R. Rinaldi, *La fiscalità del commercio via internet: attualità e prospettive*, Torino, 2001, p. 167; F. Tesaro – N. Canessa, *Economia digitale*, Milano, 2002, p. 169 e ss.

²⁹ A. Uricchio, *Le frontiere dell'imposizione tra evoluzione tecnologica e nuovi assetti istituzionali*, Bari, 2010, pp. 43 e ss.

³⁰ Le note di credito sono letteralmente tradotte in inglese, ad esempio, come *credit notes* (cfr. <http://www.revenue.ie/en/tax/vat/guide/credit-notes.html>) e condividono lo stesso regime delle fatture previsto dalla direttiva di rifusione 2006/112/UE anche per quel che riguarda la possibilità di emetterle in forma semplificata. Nella giurisprudenza comunitaria la loro natura ed efficacia è stata affrontata in casi come quello della Corte di giustizia UE del 17 settembre 1997, C-141/96, *Langhorst*.

³¹ A. Mondini, *op. ult. cit.*, p. 109; P. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, p. 338. Nella giurisprudenza eurounitaria, fra le tante, si segnala sentenza della Corte di giustizia UE del 20 giugno 1996, C-155/94, *Wellcome Trust*; sentenza 8 maggio 2008, C-95/07, *Ecotrade*.

³² Secondo recente giurisprudenza di legittimità (Cass. Sez. III, 3 aprile 2008, n. 8549) la fattura costituisce prova del credito, ma non del contratto, e più precisamente nelle parole della Corte "... la fattura, ancorché annotata nei libri obbligatori, proprio per la sua formazione a opera della stessa parte che intende avvalersene, non può assurgere a prova del contratto, ma, al più, può rappresentare un mero indizio della stipulazione di esso e dell'esecuzione della prestazione, mentre nessun valore, neppure indiziario, le si può riconoscere in ordine alla rispondenza della prestazione stessa a quella pattuita".

³³ F. Bosello, *L'imposta sul valore aggiunto: profili giuridici*, Bologna, 1979, pp. 21 e ss.

³⁴ Sempre secondo la Cassazione ultima citata (Cass. 8549/08) però, per poter sortire effetti utili dal punto di vista processual-civilistico (ad esempio, per permettere l'emissione di un decreto ingiuntivo) la fattura deve essere regolarmente emessa anche dal punto di vista fiscale: si rileva così una sorta di rapporto di dipendenza rovesciata della disciplina civilistica da quella fiscale.

³⁵ La direttiva è stata successivamente attuata nell'ordinamento italiano con il D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18.

rappresentative di servizi resi esclusi dal campo di applicazione dell'imposta appunto in difetto del requisito di territorialità³⁶. Tali documenti non necessariamente erano fatture nel senso previsto e imposto dalla disciplina IVA: cionondimeno erano considerate tali ai sensi della disciplina di diritto commerciale applicabile alla transazione del caso, e conservavano a tutti gli effetti la loro valenza probatoria e la possibilità, nell'ordinamento italiano, di utilizzare procedimenti monitori per la tutela del proprio credito e la sua soddisfazione³⁷.

Con la riforma della territorialità IVA l'obbligo di fatturazione (ai fini dell'imposta) è stato esteso anche a molte operazioni (già) escluse dal campo di applicazione del tributo³⁸, ma questo non ha fatto venire meno la validità dell'assunto precedente: quello secondo il quale "fattura" ed "emissione di fattura" sono concetti (atto il primo, parte del procedimento il secondo³⁹) che la disciplina tributaria ha progressivamente costruito occupando il posto di quella civilistica e commercialistica, caricando di valenza ed efficacia fiscale un documento invero nato per scopi completamente differenti.

Prova di questo è, se necessario, desumibile anche dal testo della direttiva di rifusione 2006/112/UE, laddove obbliga gli Stati membri a riconoscere come fattura quel documento (magari emesso in un altro stato dell'Unione) che però rispetti i requisiti previsti dalla direttiva stessa⁴⁰.

Insomma l'IVA eurounitaria prende atto dell'esistenza della fattura, che poi plasma sulla base delle proprie esigenze.

Soprattutto dopo l'intervento della direttiva n. 45 sopra ricordata, la normativa eurounitaria è particolarmente puntuale nello specificare i requisiti che il documento deve rispettare per poter essere considerato come regolarmente emesso: si pensi ad esempio al suo contenuto riguardante la descrizione della prestazione, all'indicazione degli estremi delle parti, alla necessità o meno della sottoscrizione dello stesso: fino addirittura alle peculiarità in tema di valuta che può essere usata⁴¹. La disciplina europea, tuttavia, tace in merito alla sua dinamica; vale a dire che nulla è precisato puntualmente⁴² in materia di revocabilità della fattura emessa, dei tempi e delle condizioni per le quali questo possa essere permesso, della rettifica di un documento validamente emesso che s'intende comunque variare per le più diverse ragioni.

Ci sono, in materia, dei principi generali che verosimilmente hanno guidato il legislatore italiano in modo ragionevole, e che possono essere desunti dalla direttiva 2006/112/UE⁴³.

³⁶ L. Tosi – R. Baggio, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Padova, 2009, pp. 142 e ss.

³⁷ In merito va ricordato che la direttiva 2000/35/CE, attuata in Italia dal d.lgs. 231 del 9 ottobre 2002 ha abolito l'ultimo comma dell'art. 633 c.p.c. aprendo dunque alla possibilità di mettere decreti ingiuntivi con efficacia anche all'estero. Si tratta in questi casi di provvedimento monitori emessi sulla scorta di un documento italiano (fattura emessa in Italia, ad esempio) ma che svolgono la loro efficacia anche in un paese estero.

³⁸ A seguito della direttiva de 2008 e del decreto legislativo attuativo del 2010 (già richiamato in precedenza) molte prestazioni di servizi (soprattutto quelle erogate in un contesto business to business) sono divenute territorialmente rilevanti nell'Unione, e vanno formalizzate mediante il meccanismo dell'inversione contabile, mentre per contro le stesse prestazioni erogate da soggetti residenti sono ora qualificate come escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Contrariamente alla regola generale che riguarda le operazioni escluse, però, per queste ultime è pur sempre necessario provvedere alla fatturazione ai fini IVA.

³⁹ Nella giurisprudenza civilistica la fattura è meglio definita come "atto giuridico a contenuto partecipativo" (così nella già richiamata Cass. n. 8549/08).

⁴⁰ Art. 218, direttiva 2006/112/UE.

⁴¹ Art. 230, direttiva 2006/112/UE.

⁴² Nella prospettiva italiana G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, parte speciale*, Padova, 2008, p. 718.

⁴³ Ma anche nel tessuto normativo della VI direttiva erano presenti riferimenti analoghi, in particolare nell'enunciazione del principio della cd. "cartolarità" e dei suoi corollari. Si veda l'art. 21, § 1, lett. (c) della direttiva 1977/388/CEE (cd. "Sesta direttiva"), e ora art. 203 direttiva 2006/112/UE. In questo senso, sull'evoluzione del principio e sulla sua incidenza sul trema in trattazione Cassazione 10939/15.

Il riferimento in questo caso potrebbe essere rinvenuto in materia di contabilità IVA prevista dalla direttiva, che deve essere tenuta nell'ottica di minimizzare i rischi di evasione senza onerare troppo sul soggetto sul quale gli obblighi in questione insistono⁴⁴.

In particolare, può essere utile ricordare qui l'art. 242 della direttiva 2006/112/UE⁴⁵ che, apparentemente ricognitivo di un principio generale e portatore di un vincolo funzionale (rispettivamente l'obbligo alla tenuta di una corretta contabilità e alla facilitazione dell'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria dello Stato), pare invece imporre implicitamente una modalità di correzione degli errori nella fatturazione che sia coerente con la migliore pratica contabilità e con la registrazione dei fatti di gestione in partita doppia, che è di fatto lo *standard* quantomeno in tutta l'area OECD e in Europa per la amministrazione dell'impresa⁴⁶.

La (necessaria) correzione della fattura erroneamente (in tutto o in parte) emessa mediante successiva emissione di nota di (ac)credito corrisponde a questa necessità⁴⁷ e coniuga esigenze di certezza e di salvaguardia dell'interesse erariale (a un più rapido e puntuale controllo) con prassi contabili oramai invalse e sulla cui implicita coerenza non è necessario forse neppure che il legislatore ritorni.

In questa prospettiva, allora, l'art. 26 del Dpr 633/72 che regola nel sistema IVA italiano la "*Variatione dell'imponibile e dell'imposta*" può essere considerata norma attuativa di quel principio espresso dalla direttiva eurounitaria, e che come tale coniuga esigenze di certezza e rappresentazione veritiera e corretta dei fatti di gestione con i principi contabili al rispetto dei quali l'imprenditore è comunque tenuto anche per il calcolo di altre imposte⁴⁸.

Nelle previsioni dell'art. 26 sono indicate due modalità diverse per correggere errori di fatturazione, e che devono essere rispettate a seconda dei casi: il comma 1 riguarda errori dai quali derivi un aggravio dell'imposta dovuta, mentre il successivo comma 2 prevede ipotesi nelle quali l'imposta da versare (o già versata) diminuisca per fattori che abbiano inciso *ex post* sul sinallagma genetico, o su quello funzionale, del contratto (le ipotesi menzionate sono quelle che vanno dalla nullità del contratto alla risoluzione dello stesso per inadempimento).

Non si tratta di adempimenti analoghi, né nella forma né nel contenuto. Nel primo caso, infatti, la norma prevede espressamente la reiterazione di tutti gli adempimenti previsti dagli articoli 21 e seguenti del Dpr 633/72 per la formalizzazione dell'operazione: in pratica, impone all'operatore economico di emettere una seconda fattura per il differenziale emerso a seguito della conclusione del contratto e della fattura già emessa e registrata. Si tratta tutto sommato di una conclusione logica e coerente con il sistema IVA, e con la necessità di tracciare puntualmente ogni operazione.

Nel secondo caso invece le precisazioni sfumano, complice anche una stesura nella norma che poteva essere più felice, a partire dal riferimento temporale⁴⁹.

Mentre infatti il comma 1 dell'art. 26 è ad applicazione generalizzata, quello successivo riguarda solamente i casi di una fattura formata, emessa e registrata dall'operatore economico: si concentra cioè su una patologia che emerge una volta esaurito quello che si individuerà nel paragrafo 5 (*infra*) come il

⁴⁴ A.Mondini, *op. ult. cit.*, p. 304 e ss.

⁴⁵ Si tratta di una disposizione che non può che confermare quanto già storicamente previsto dalla VI Direttiva all'art. 21 richiamato in nota *supra*.

⁴⁶ Si veda ad esempio il ruolo centrale assegnato agli standard di contabilizzazione dall'OECD nella *Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, Paris, 2011, art. 8 e le ulteriori raccomandazioni a p. 23.

⁴⁷ Art. 26, Dpr 633/72.

⁴⁸ Art. 14, Dpr 600/73.

⁴⁹ M. Logozzo, *op. ult. cit.*, p. 119 che distingue fra le variazioni in aumento, fra quelle "proprie" e quelle "assimilate".

procedimento di fatturazione. Si tratta in estrema sintesi di correggere un fattura che, utilizzando un lessico che il legislatore impiega in altri contesti, è già stata *utilizzata*.

Qui il legislatore italiano attua il principio comunitario permettendo al cedente l'esercizio del diritto di detrazione ai sensi dell'art. 19 Dpr 633/72, concedendo una variazione nel registro degli acquisti ex art. 25. Interessante notare che in questo contesto non c'è alcun rinvio espresso ed esplicito all'art. 21 Dpr 633/72, come invece accade nel primo comma della stessa norma. Seguendo il tenore letterale dell'art. 26, quindi, le variazioni in aumento devono essere rappresentate necessariamente con fattura, mentre quelle in diminuzione no.

Una lettura di questo tipo, per quanto apparentemente legittimata dal dato testuale, difficilmente può trovare condivisione e, dal punto di vista operativo, non trova seguito. Anche le variazioni in diminuzione, cioè, sono rappresentate, sia in formato cartaceo o digitale, con un documento che nel contenuto rispecchia la fattura (quello che nella prassi appunto è definito nota d'accredito e che però non trova regolamentazione nel Dpr 633/72 e, a dire il vero, neppure menzione), se non altro perché questa rilevazione documentale puntuale della singola variazione è implicitamente prevista dall'art. 25: questo si è richiamato dall'art. 26.

Insomma: per poter rispettare il precetto dell'art. 25 è necessario provvedere all'emissione di un documento analogo alla fattura anche se questo non è *expressis verbis* imposto dal legislatore.

Il dato letterale della norma, però, è interessante anche da un altro punto di vista. Mentre infatti esso da un lato affronta solo un contesto particolare della variazione IVA che si è visto poco sopra, tralasciando tutti gli altri, dall'altro lato distingue la posizione del venditore da quella dell'acquirente. Può infatti accadere che il venditore abbia emesso e registrato la fattura, ma che l'acquirente abbia ricevuto la fattura ma che non l'abbia ancora registrata in contabilità (oppure addirittura che non l'abbia ancora ricevuta pur essendo questa già stata emessa). Si verrebbe così a creare una scissione fra la posizione formale dei due soggetti ai fini degli adempimenti IVA: uno iato meramente temporale che però riverbera anche per quanto riguarda le modalità di rettifica.

Anche qui la lettera della norma riguarda un solo caso, e più precisamente quello dell'acquirente il bene che abbia già registrato la fattura emessa dalla sua controparte. Solo in questa situazione la legge impone una neutralizzazione dell'operazione simmetrica a quella vista per il venditore, vale a dire con la registrazione in contabilità nelle sue scritture ex artt. 23 e 24 Dpr 633/72, che sono espressamente richiamate dall'art. 26. Vale insomma anche qui (e solo al ricorrere di queste circostanze) quanto detto poco sopra in merito alla necessità di cartolarizzare (prima) e iscrivere (poi) la variazione in questione.

La norma non si preoccupa di chiarire che cosa possa succedere quando l'acquirente non abbia ancora registrato l'operazione, ma la sua controparte abbia già provveduto in tal senso. Apparentemente la norma sembrerebbe concedere anche modalità di rettifica asimmetriche (mediante emissione di nota da parte del venditore e di semplice non registrazione dell'operazione da parte del soggetto cedente, soprattutto quando si è di fronte a una risoluzione del contratto o comunque a un venir meno dell'operazione nella sua totalità).

Esigenze di trasparenza e di conformità a principi espressi dalla direttiva paiono però far propendere per la soluzione opposta. Una volta che il soggetto venditore abbia emesso nota di (ac)credito nei confronti del cessionario, pare doveroso da parte di questo la registrazione di entrambi i documenti, garantendo così simmetria nella rilevazione documentale.

Non constano sfortunatamente precedenti giurisprudenziali in merito prima di quelli ai quali qui viene dedicata particolare attenzione, ma resta consolidato l'inquadramento di fondo che emerge dalla lettura dell'articolo 26 del Dpr 633/72: quello di una norma costruita in coerenza e in osservanza di principi

eurounitari e ispirata a un evidente *favor* per la formalizzazione cartolare (o digitale) di ogni variazione alla fatturazione delle operazioni. Mentre questa formalizzazione assume un grado di assoluta cogenza giuridica per operazioni registrate, diventa al contempo conforme ai principi di corretta tenuta della contabilità a fronte di operazioni per le quali fattura sia stata emessa ma non ancora registrata. Meno ancora la norma dice per quelle situazioni nella quali la fattura sia stata semplicemente formata (o per le quali sia stata emessa fattura *pro forma*).

In apparenza potrebbe sembrare che in quest'ultimo caso la rettificabilità possa avvenire, per così dire, in forma libera da parte del soggetto emittente. Il caso in esame qui insegna che non sempre è così per l'Amministrazione finanziaria, e che l'Ufficio, pur soccombente, ha sostenuto fino alla Suprema Corte che anche in questi casi vi fossero vincoli di natura formale alla rettifica dell'errore.

3. Esigibilità dell'imposta, neutralità del tributo ed efficacia delle fattura emessa

Gli adempimenti formali nel sistema IVA sono profondamente intrecciati con le conseguenze sostanziali circa la debenza del tributo e, prima ancora dal punto di vista logico, con la sua esigibilità⁵⁰. Dal punto di vista temporale infatti, dall'atto della fatturazione scaturisce, inevitabilmente, per il soggetto che ha emesso fattura, l'obbligo di versarne l'ammontare esposto e, simmetricamente, per il soggetto che l'ha ricevuta, quello di poter esercitare il diritto di detrazione ricorrendone i relativi ulteriori presupposti⁵¹.

Si tratta di una scelta che il legislatore italiano ha compiuto in fedele osservanza della direttiva comunitaria applicabile⁵², volta da un lato ad assicurare la certa apprensione dell'imposta e, dall'altro, a garantire la neutralità, anche finanziaria, della stessa⁵³. La detrazione per il destinatario della fattura è infatti immediata e per l'intero ammontare del tributo⁵⁴.

Il dibattito sulla natura della fattura e sulla sua efficacia dal punto di vista sostanziale ha in passato, e a lungo, interessato sia la giurisprudenza che la dottrina nel quadro di un dibattito che ha riguardato essenzialmente la possibilità di detrarre l'imposta erroneamente addebitata in fattura⁵⁵. Al riguardo ormai si può sostenere che una conclusione sia stata raggiunta, nel senso per il quale non è possibile esercitare diritto di detrazione per l'IVA erroneamente addebitata nel documento in questione, a meno che (ma si tratta di ipotesi del tutto eccezionali) l'esercizio della detrazione non sia l'unico strumento che permetta l'effettiva neutralità dell'imposta in questione, e si verta in un contesto estraneo a ogni ipotesi frodatoria⁵⁶.

Questa conclusione, del tutto condivisibile, se da un lato ha sopito l'ampio dibattito, dall'altro ha però lasciato aperti profili di incertezza, soprattutto per quel che riguarda il soggetto cessionario e le conseguenze per particolari tipi di errore.

⁵⁰ M. Logozzo, *op. ult. cit.*, p. 161.

⁵¹ M. Logozzo, *op. ult. cit.*, p. 92; M. Greggi, *Il principio di inerenza nel sistema d'imposta sul valore aggiunto: profili nazionali e comunitari*, Pisa, 2012, p. 153

⁵² Artt. 167 e ss. della direttiva 2006/112/UE.

⁵³ Già in questo senso i precedenti dell'attuale Corte di giustizia UE come quello del 21 settembre 1988, C-50/87, *Commissione contro Francia*.

⁵⁴ Oltre che naturalmente, nel pieno rispetto del principio di inerenza. In giurisprudenza si veda ad esempio Cassazione n. 5981 del 19 maggio 1992 e anche Cassazione n. 3419 del 19 marzo 1992. Per richiami più ampi si veda M. Greggi, *op. ult. cit.*, p. 174.

⁵⁵ S. La Rosa, *L'erronea applicazione dell'Iva, tra le norme e il dogma della conditio indebiti (nota a Cass., sez. I civ., n. 5733/1998)*, in Riv. dir. trib., 1999, II, pp. 194 e ss.

⁵⁶ Questa è la posizione che la giurisprudenza eurounitaria ha mantenuto in precedenti come Corte di giustizia UE del 15 gennaio 1998, C-37/95, *Ghent Coal Terminal NV*, e del Corte di giustizia UE del 17 settembre 1997, C-141/96, *Langhorst*.

Letteralmente, il soggetto che emette fattura esponendo un'IVA in modo erroneo, ed in eccesso, resta in ogni caso vincolato alla sua corresponsione all'erario, giusta la previsione di cui all'art. 21, co. 7 Dpr 633/72 e fino all'emissione del documento di rettifica di cui sopra. La disciplina dell'errore in materia di applicazione dell'IVA scivola invariabilmente così verso quella dell'operazione inesistente, se non altro ai fini dell'imposta⁵⁷, non essendo chiaro se la categoria (giurisprudenziale) dell'inesistenza debba trovare applicazione solamente ai contratti simulati (in tutto o in parte) o anche a quelle operazioni che pur esistenti, non lo sono nella categoria rappresentata dal contribuente.

Non si tratta di distinzione teorica, ma di qualificazione densa di conseguenze operative, soprattutto alla luce dei contributi giurisprudenziali più recenti nei quali la Suprema Corte ha affermato che l'importo dovuto ex art. 21, co. 7 Dpr 633/72 non è IVA nel senso tradizionale del termine, ma un tributo da versare, letteralmente "fuori conto"⁵⁸, con la conseguenza, ad esempio che non può essere esercitato diritto di detrazione nei confronti di questo montante d'imposta.

L'emissione della fattura rende senz'altro il tributo esigibile sulla base di una espressa previsione di legge⁵⁹, ma l'efficacia del documento non è chiara. Si pensi a un operatore economico che erroneamente emetta fattura applicando l'imposta per una operazione in verità esente o non imponibile: se trova applicazione nei suoi confronti l'art. 21, co. 7 Dpr 633/72 non solo egli resterebbe obbligato al versamento dell'imposta per il suo ammontare, ma neppure potrebbe esercitare per quella operazione il diritto di detrazione per l'IVA assolta a monte (secondo quanto ritiene la Cassazione⁶⁰).

Anche per questo motivo pare più corretto fondare altrove la disciplina dell'errore nella fattura emessa, distinguendo fra errori nella fatturazione ed operazioni inesistenti ma nel senso civilistico del termine, limitando a questo solo secondo aspetto la disciplina parasanzionatoria⁶¹ del comma 7 prima citato.

Semberebbe un esito scontato, ma proprio la giurisprudenza ricorda all'interprete che non è affatto così. Non sono in passato mancati casi, peraltro qui già ricordati⁶², nei quali ogni errore nell'esposizione dei dati in fattura è stato considerato dall'Ufficio come sintomatico di inesistenza dell'operazione (mentre invece ad essere inesistente era soltanto lo specifico regime IVA e non la operazione nel suo complesso). Nella giurisprudenza di merito, come si è detto, s'è vista l'Amministrazione applicare la disciplina dell'inesistenza dell'operazione (e quindi l'art. 21, co. 7 Dpr 633/72 e i suoi corollari) anche a casi nei quali l'operatore economico all'atto della fatturazione aveva commesso solamente (scusabili) errori ostantivi.

Ecco che allora anche alla luce del più recente orientamento di Cassazione in merito⁶³, conviene riconoscere alla fatturazione la natura di elemento di per sé costitutivo di un debito nei confronti dell'erario per il soggetto che emette il documento (se non, addirittura, che lo forma): posizione questa che può assumere titoli diversi, che oscillano fra il debito d'imposta effettivo (fattura emessa erroneamente per un'operazione sussistente) o come la sanzione impropria (fattura emessa per operazione in tutto in parte

⁵⁷ A. Giovanardi, *Le frodi IVA. Profili ricostruttivi*, Torino, 2013, p. 163.

⁵⁸ Il concetto è utilizzato espressamente in Cassazione n. 10939/15, p. 6.

⁵⁹ Art. 6, co. 4 Dpr 633/72.

⁶⁰ Cassazione n. 10939/15, p. 7. La statuizione naturalmente torva conferma in ampia e unanime giurisprudenza eurounitaria come ad esempio Corte di giustizia UE del 13 dicembre 1989, C-341/87, *Genius Holding BV*.

⁶¹ Si è già dato conto del fatto che la giurisprudenza di legittimità tende però a non riconoscere tale natura alla norma in esame: anche da questa petizione di principio deriva la necessità di qualificare come imposta "sui generis" quella dovuto sulla base dell'art. 21, co. 7 Dpr 633/72. Si tratta di una soluzione le cui evidente funzione è quella di evitare dubbi di compatibilità eurounitaria che da sempre riguardano i meccanismi parasanzionatori, ma che dimostra evidentemente la sua fragilità logica e sistematica (non si capisce bene infatti come una porzione dell'IVA possa essere considerata come "fuor conto" e perché proprio su questa la detrazione non possa avere luogo).

⁶² Si veda *supra* in nota 8.

⁶³ Si tratta del già ricordato precedente n. 10939/15.

inesistente) ... ma che in fine dei conti impropria non è (o finisce per non essere più), laddove la Cassazione riconosce alla stessa natura tributaria *sui generis*⁶⁴.

Resta da verificare a questo punto se la soluzione di sistema che sembra emergere possa essere considerata coerente con il principio di tendenziale neutralità dell'imposta postulato dalla disciplina comunitaria⁶⁵. Si tratta di un profilo che comincia ad emergere anche nella giurisprudenza domestica più attenta al fenomeno, come quella che qui si commenta⁶⁶, secondo la quale anche i metodi di rettifica agli errori di fatturazione devo essere coerenti con il principio di neutralità del tributo ed essere quindi implementati correntemente

L'ossequio al principio di neutralità non può valere soltanto per il dato sostanziale del tributo ma, come insegna la Corte da tempo, riguarda necessariamente anche le modalità della sua attuazione⁶⁷, i profili formali: la *compliance*, per voler utilizzare un termine oggi molto spesso utilizzato nella letteratura scientifica⁶⁸ e non⁶⁹.

Applicando il principio di neutralità alla fatturazione, e alla disciplina dell'errore nella stessa, dovrebbe derivare un'interpretazione restrittiva di ogni norma volta a comminare sanzioni (improprie) per violazioni della norma positiva, che impattino in modo diretto o indiretto sul meccanismo di detrazione e rivalsa. Allo stesso modo la medesima neutralità del tributo dovrebbe limitare l'autonomia del legislatore nazionale nel condizionare la rettifica delle fatture a modalità defatiganti (o a termini irragionevoli) se non nella misura in cui questo sia strettamente necessario per limitare le frodi all'applicazione dell'imposta ed evasioni del tributo in questione⁷⁰.

Tutto questo, in ultima analisi dovrebbe condurre a due ordini di conclusioni: il primo è quello secondo il quale la fatturazione costituisce un elemento necessario e indefettibile per l'esercizio della rivalsa e di conseguenze per l'esercizio del diritto di detrazione, intendendo la fatturazione come *condicio sine qua non*, ma senza che essa assurga ovviamente a *condicio per quam*; il secondo ordine di conclusioni è quello per il quale in determinate circostanze (a dire il vero, in tutte quelle nelle quali non sia previsto altrimenti e in cui questo non risulti contrario ai principi generali di regolare tenuta della contabilità) la rettifica della fattura emessa (in diminuzione della pretesa tributaria) dovrebbe essere concessa senza particolari vincoli di forma che non siano, appunto, quelli necessari al rispetto dei principi dell'imposta.

Trova così conferma, anche in chiave sistematica, proprio l'assunto che la Cassazione sostiene, e che risulta così inserita in un quadro coerente in merito ai principi generali in tema di rettifica alla fatturazione che può avere luogo, si potrebbe dire, "a forma libera", come si cercherà di precisare meglio nel paragrafo 5 *infra*.

⁶⁴ Cassazione n. 10939/15, p. 6.

⁶⁵ Seppure in una prospettiva del tutto particolare, il profilo è messo in luce da A. Carinci, *Il trasferimento di azienda ai fini IVA e registro: il problema della nozione di azienda*, in Riv. dir. trib., 1996, II, p. 1167. Si veda anche T. Tassani, *Cessione di azienda ed esercizio dell'attività nell'imposta sul valore aggiunto*, in Rass. trib., 2004, p. 740.

⁶⁶ Ad esempio Cassazione n. 8038 del 3 aprile 2013.

⁶⁷ A. Mondini, *op. ult. cit.*, p. 237.

⁶⁸ A. Fantozzi, *Diritto tributario*, Torino, 2012, p. 11

⁶⁹ Si rimanda alla sintesi riportata nel testo dell'*Audizione del Direttore dell'agenzia delle Entrate presso la VI Commissione Finanze e Tesoro del Senato della Repubblica* in data 19 maggio 2015, a pp. 3 e ss.

⁷⁰ Nella giurisprudenza della Corte Ue si veda ad esempio la sentenza del 19 luglio 2012, C-263/11, *Ainārs Rēdlihs*, in particolare al § 44 ove si rimanda al *case law* pregresso.

4. La natura giuridica della fattura e il concetto di fattura emessa (come atto unilaterale ricettizio)

Rari e preziosi sono stati in passato i contributi sistematici dedicati alla fattura e all'attività di fatturazione dal punto di vista giuridico⁷¹ (e tributario in particolare), mentre per converso sono stati innumerevoli quelli che hanno preso spunto dalla cd. "rivoluzione digitale" per soffermarsi sulle caratteristiche e sui requisiti della cd. fattura elettronica⁷².

Storicamente, il concetto stesso di fattura è di difficile individualmente dal punto di vista giuridico, mentre più facile è la sua collocazione nel quadro delle scienze contabili. Nel sistema della contabilità aziendale, inteso come complesso di norme e di principi finalizzati a dare una rappresentazione veritiera, corretta e puntuale dei fatti di gestione⁷³, la fattura costituisce per così dire l'unità di base, quasi atomica, del complesso delle scritture. Dottrina l'ha inquadrata correttamente come una scrittura contabile di primo grado⁷⁴, per distinguerla appunto dalle scritture contabili di secondo livello (come ad esempio il registro acquisti) che si formano attraverso la catalogazione ordinata delle fatture stesse (di acquisto, in questo caso)⁷⁵.

Dalla sua scarsa regolamentazione al di fuori della normativa tributaria⁷⁶ si comprende che essa altro non sia che un documento (per la Cassazione, un "atto a contenuto partecipato"⁷⁷) attraverso il quale s'identifica il destinatario della prestazione, il prestatore e infine l'oggetto della prestazione stessa, in una logica del tutto funzionale con la finalità per la quale la fattura trova riconoscimento nel Codice: la tutela del dritto di credito dell'imprenditore o dell'esercente arti e professioni che ha effettuato la prestazione.

In modo del tutto simmetrico la nozione di fattura rappresentata nel Codice di procedura civile dovrebbe fare riferimento al concetto di documento richiamato nel Codice del 1942, come elemento indefettibile per la tutela monitoria a cognizione sommaria del credito (il caso tradizionale e quello dell'emissione del decreto ingiuntivo), e non ovviamente a quello fiscale.

La prassi costante, naturalmente e con divisibilità, è di segno opposto richiedendo produzione di fattura emessa ai sensi dell'art. 21 Dpr 633/72 (e talvolta anche del registro fatture emesse, a seconda del Tribunale) per la concessione del decreto⁷⁸: unica deroga riguarda i casi di decreto ingiuntivo emesso nell'interesse di soggetti che, pur essendo imprenditori commerciali, non siano obbligati all'emissione della fattura ex art. 21 per l'operazione *de qua*, in ragione del difetto del requisito di territorialità e della non applicabilità al caso di specie delle disposizioni in materia di fatturazione di operazioni escluse dal campo di applicazione IVA (si tratta invero di un esempio scarsamente ricorrente nella pratica, per quanto possibile, poiché in queste situazioni sovente il creditore ricerca la tutela presso altra giurisdizione diversa da quella italiana).

Ecco che allora dal punto di vista civilistico la fattura è sicuramente un atto unilaterale della cui ricettività non v'è certezza nella dimensione civilistica (il fondamento della pretesa del creditore, dopotutto, è il contratto) e della cui forma ancor meno (per quanto la forma scritta se non altro *ad probationem* dovrebbe

⁷¹ M. Logozzo, *op. ult. cit.*, p. 35.

⁷² R. Rinaldi, *I servizi informatici tra principi generali d'imposizione e regime speciale*, in (a cura di A. Di Pietro) *Lo stato della fiscalità ...*, *cit.*, p. 227.

⁷³ In generale G. Zizzo, *La determinazione del reddito delle società e degli enti commerciali*, in (a cura di G. Falsitta), *Manuale di diritto tributario ...*, *cit.*, pp. 251 e ss.

⁷⁴ M. Logozzo, *op. ult. cit.*, p. 23.

⁷⁵ M. Logozzo, *op. ult. cit.*, p. 24.

⁷⁶ Come si è detto poche pagine sopra al paragrafo 1, il Codice civile si limita a una sua menzione ad esempio agli articoli 2214 e 2220.

⁷⁷ Così, testualmente, Cassazione n. 21482 del 19 settembre 2013.

⁷⁸ Cfr. art. 634 c.p.c. In giurisprudenza si rimanda ancora a Cassazione n. 8549/08.

essere garantita). In fine dei conti l'assenza della sottoscrizione da parte del soggetto emittente (peraltro sorprendentemente imposta dalla legislazione comunitaria: si veda l'art. 229 della direttiva 2006/112/UE) potrebbe addirittura a rendere più difficile la sua qualificazione alla stregua di un documento in senso giuridico⁷⁹, essendone incerta la paternità, o almeno ad attribuire alla stessa una funzione puramente interna nella gestione aziendale e orientata alla rilevazione dell'attività d'impresa nell'interesse esclusivo dell'imprenditore stesso. Significativo e coerente, in questo senso, che la Cassazione riconosca alla fattura valenza probatoria del credito dell'imprenditore nei confronti del suo cliente, ma non del contratto in essere fra il primo e il secondo⁸⁰.

Solo in un momento successivo, verosimilmente, la fattura acquista una dimensione intersoggettiva, mediante la sua comunicazione (o il suo invio) alla controparte contrattuale, caricandosi al tempo stesso di altre valenze meramente eventuali e che non le appartengono intrinsecamente né necessariamente, come quella di messa in mora, diffida ad adempiere, quietanza o altro ancora.

La situazione dal punto di vista fiscale è profondamente diversa, anche per la maggiore puntualità con la quale il legislatore si è interessato del documento in questione, fino a renderlo un'autentica architrave del sistema d'imposta sul valore aggiunto, oltre che valorizzandolo al fine dell'applicazione degli altri tributi, come ad esempio quelli sul reddito.

La dottrina che si è interessata al problema ha in passato riconosciuto nella fattura la natura di atto unilaterale ricettizio⁸¹: una dichiarazione di scienza con valenza non confessoria⁸². Si tratta di una soluzione condivisibile ancora oggi valida nonostante il passare degli anni.

Certo è però che le novelle legislative successive alle elaborazioni dottrinali hanno aggiunto alla fattura ulteriori valenze e finalità delle quali non si può non tenere conto, e che rischiano di aumentare le incertezze rendendo difficile quindi anche impostare in modo corretto la disciplina delle rettifiche degli errori in fattura e della fatturazione per operazioni inesistenti.

Innanzitutto, potrebbe essere sostenuto, non mancano casi nei quali in fattura (o con la fattura) il contribuente conferma vere e proprie dichiarazioni di volontà. Può ad esempio essere il caso del regime IVA della cessione di beni immobili ricadenti nel regime dell'art. 10, co. 1 n. 8 *ter* del Dpr 633/72. In taluni casi la cessione di un'unità immobiliare può alternativamente scontare il regime IVA dell'esenzione oppure quello della ordinaria imponibilità (ma in questo caso l'imposta è applicata tramite il meccanismo dell'inversione contabile). Si tratta però di casi nei quali la fattura recepisce una volontà manifestata altrove: verosimilmente nel contratto di compravendita se non già nel preliminare allo stesso (la lettera delle legge richiama in questo caso il "relativo atto"): insomma la fattura racchiude in sé, recependola e formalizzandola, una scelta (*rectius*: una manifestazione di volontà) esplicitata altrove.

Dovrebbe così restare confermata la natura della fattura come quella di una semplice dichiarazione di scienza perché tutte le scelte che possono insistere sul contribuente vanno comunque manifestate altrove (e prima): la fattura si limita a riportare la scelta stessa, cristallizzandola ai fini della sua registrazione nelle scritture contabili "di secondo grado", volando continuare ad impiegare il lessico che la dottrina utilizza.

⁷⁹ La mancanza della sottoscrizione (e quindi di una piena efficacia probatoria) non ha mai costituito un problema insuperabile nella giurisprudenza. In tema di presupposti per l'emissione di decreto ingiuntivo, ad esempio la Cassazione ha osservato che "*... costituisce prova scritta ... qualsiasi documento ... purché idoneo a dimostrare il diritto fatto valere, anche se privo di efficacia probatoria assoluta (quale, avuto riguardo alla sua formulazione unilaterale, la fattura commerciale)*" Così si è espressa Cassazione n. 9684 del 24 luglio 2000.

⁸⁰ Cassazione n.8549/08.

⁸¹ M. Logozzo, *op. ult. cit.*, p. 47.

⁸² M. Logozzo, *op. ult. cit.*, p. 50.

I termini del problema non variano neppure se si considera l'obbligo di fatturazione come alternativo rispetto ad altri. L'operatore economico, cioè, ha il dovere di rappresentare la sua operazione mediante l'emissione di fattura od altro documento equivalente. A meno che non sia espressamente richiesto in questo senso, dunque, l'emissione della fattura non è obbligatoria, ben potendo essere surrogata da altro documento previsto dalla legge (oppure anche da una fattura cd. "semplificata"⁸³), a seconda dei casi: lo stesso dicasi per la forma del documento, con particolare riguardo alle condizioni per l'assolvimento della formalità in modo elettronico⁸⁴ (o gli obblighi di procedere in questo senso, quando la transazione coinvolge una pubblica amministrazione⁸⁵). La volontarietà dell'emissione della fattura (in luogo di quella di un documento che si può sostituire ad essa) non fa però venir meno la natura di quest'ultima, e non basta forse a negare la sua valenza come semplice dichiarazione di scienza.

Queste conclusioni trovano conferma, seppure con qualche necessaria precisazione, anche quando l'analisi si sposta dalla fattura come documento nella sua totalità alla fattura come rappresentazione di un fatto di gestione della azienda. In effetti la fattura non è solo un atto rappresentativo: per il tramite di essa il soggetto passivo si costituisce debitore nei confronti dell'erario per la somma in essa esposta (e questo a prescindere dalla effettività o meno dell'operazione ivi rappresentata); di più ancora, avanza un credito (di rivalsa) nei confronti del suo cliente (ovvero committente) limitatamente all'ammontare esposto nel documento stesso, e a prescindere da quello effettivamente dovuto.

Si tratta di due problemi distinti che vanno analizzati partitamente.

Il primo dei due, quello che riguarda la valenza "costitutiva" della fattura, porterebbe inevitabilmente a ragionare nei termini della fonte dell'obbligazione tributaria, fra teorie dichiarative e costitutive, andando a toccare dibattiti che per decenni hanno coinvolto la migliore dottrina e che in questa sede non possono sicuramente essere ripercorsi data la loro profondità⁸⁶.

Indubbiamente, ai fini che qui si perseguono; il debito d'imposta emerge dall'effettuazione di una operazione inclusa nel campo di applicazione dell'imposta (e imponibile), e che quindi nessun rilievo dovrebbe essere attribuito alla fattura come tale. È però altrettanto vero che la legge stabilisce momenti di esigibilità dell'imposta, e che quello di fatturazione rileva a questo fine.

Il punto che si vuole enfatizzare in estrema sintesi è questo: vi sono casi nei quali la volontà del contribuente rileva ai fini dell'emergere del debito d'imposta, poiché se emette fattura anticipatamente rispetto al momento in cui sarebbe stato tenuto in ogni caso a farlo, egli anticipa il sorgere del suo debito nei confronti dell'Erario: resta cioè vincolato per l'emissione di quell'atto alla cui realizzazione ha dipeso la sua sola volontà. Egli ha inciso, in ultima analisi, sul dato temporale dell'obbligazione tributaria (che sarebbe in ogni caso sorta).

Vi è poi il secondo aspetto citato in precedenza: quello che riguarda l'efficacia della fattura nei rapporti con i soggetti terzi nei confronti dei quali essa viene emessa.

Qui l'interprete è richiamato a percorrere ancora una volta i passaggi rappresentati la paragrafo precedente, cambiando però la prospettiva. Là ci si era interrogati, sulla scorta di autorevole dottrina⁸⁷, sul

⁸³ Art. 21 *bis* Dpr 633/72, che può trovare applicazione per converso anche alle note di variazione.

⁸⁴ M. Greggi, *Fattura e fatturazione elettronica ...*, cit., p. 1050.

⁸⁵ La legge finanziaria per il 2008 ha imposto la fatturazione elettronica nei confronti della Pubblica amministrazione, in seguito le regole attuative sono state recate con D.M. 3 aprile 2013, n. 55.

⁸⁶ Sull'obbligazione tributaria, nei classici, A. Berliri, *Principi di diritto tributario*, II, 1, Milano, 1957, p. 63; E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1953, pp. 119 e ss., 164. In dottrina per i rapporti fra diritto tributario e i principi generali del diritto comune M. C. Fregni, *Obbligazione tributaria e codice civile*, Torino, 1998, pp. 2 e ss. Per un confronto fra le teorie testé ricordate P. Russo, *Manuale di diritto tributario*, parte generale, Milano, 2007, p. 151; A. Fantozzi, *op. cit.*, p. 400 e ss.

⁸⁷ F. Gallo, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974, p. 63.

ruolo della fattura nell'esercizio del diritto di detrazione da parte del contribuente, e su che cosa potrebbe accadere se la fattura recasse esposta un'imposta diversa rispetto a quella prevista dalla legge.

In questo contesto invece ad assumere rilievo è il rapporto di rivalsa fra operatore economico e il suo cliente. Da lungo tempo sia dottrina⁸⁸ che giurisprudenza⁸⁹ giustamente insistono sulla natura di diritto privato del rapporto di rivalsa, tanto che la cognizione dello stesso è demandata al giudice civile e non certo alle Commissioni tributarie. La maggior somma pretesa a titolo di rivalsa dunque non è IVA, ma una somma ad essa quantitativamente uguale (come espressa in fattura), e assistita da privilegi previsti dal Codice civile⁹⁰, che ne confermano la natura.

Ma se quel rapporto è di diritto privato, la fonte dell'obbligazione del soggetto cedente il bene non può che essere la legge, e in particolare l'art. 18 del Dpr 633/72 che impone al venditore di costituirsi creditore nei confronti del suo avente causa e, implicitamente, a quest'ultimo l'obbligo di estinguere l'obbligazione pecuniaria mediante adempimento. La fattura qui è presupposto e limite della rivalsa da parte del venditore. Intanto questo può pretendere il pagamento della somma in via di rivalsa in quanto la somma sia stata esposta in fattura, ma per converso, parrebbe astrattamente possibile sostenere, non può pretendere somma ulteriore a quella ivi rappresentata.

Si pensi al caso di un errore nell'esposizione dell'IVA in fattura e ad una azione giudiziale del venditore per il pagamento del corrispettivo dovuto. Ben difficilmente in quel caso il giudice potrebbe, anche dinanzi a una richiesta esplicita in questo senso ma priva di documento integrativo ex art. 26, co. 1, Dpr 633/72) disporre il pagamento dell'IVA effettivamente dovuta (e più elevata di quella erroneamente indicata in fattura).

Insomma, la fattura intesa come presupposto per l'esercizio dell'obbligo di rivalsa sembra cumulare su di sé caratteristiche e valenze che la pongono davvero al limite delle tradizionali dichiarazioni di scienza, soprattutto quando essa assume questa caratterizzazione di pretesa obbligata dalla legge, e come tale giuridicamente indisponibile da parte dell'operatore economico.

La disciplina dell'errore, tuttavia, non dovrebbe risentirne in modo particolare⁹¹. Si tratta pur sempre di atto unilaterale, e la conoscibilità dell'errore⁹² in questo caso è garantita (si pensi all'equivoco che possa riguardare un regime IVA o la natura di un bene) dal fatto che il suo contenuto è previsto, e imposto, dalla legge: come tale necessariamente conosciuto o conoscibile da parte del destinatario⁹³. Vi sono poi altri casi nei quali l'errore dipende addirittura dalla volontà del destinatario e da un atto di volontà di questo, propedeutico alla fattura.

La riflessione in questo caso può portare a ipotesi particolari come ad esempio quella dell'applicazione di un regime IVA agevolato in ragione della dichiarazione in tal senso del soggetto cessionario e della volontà di avvalersi di questa possibilità (si pensi all'acquisto dell'abitazione in regime di "prima casa"⁹⁴), oppure

⁸⁸ F. Gallo, *op. ult. cit.*, p. 56.

⁸⁹ Si veda la recente Cassazione 26 agosto 2015, n. 17174.

⁹⁰ Art. 2758, co. 2 Cod. civ. In questo senso si è espressa la giurisprudenza ad esempio in Cassazione 6 novembre 2013, n.24970.

⁹¹ F. Galgano, *Trattato di diritto civile*, Vol. II, Padova, 2010, p. 352.

⁹² F. Galgano, *op. ult. cit.*, p. 354.

⁹³ F. Galgano, *op. ult. cit.*, p. 355.

⁹⁴ Nel caso specifico poi, e quando la cessione del bene sconti il tributo di registro con l'aliquota proporzionale, la responsabilizzazione può anche riguardare il notaio rogante come responsabile d'imposta. Particolarmente significativo un recente orientamento della giurisprudenza di merito (Corte d'Appello di Bologna, Sez. II, n. 1076 dell'8 giugno 2015), che ha ritenuto non responsabile a titolo di negligenza professionale il notaio che aveva redatto gli atti senza facendo affidamento esclusivo sulle dichiarazioni dei clienti e senza svolgere ulteriori verifiche e sull'effettiva applicabilità della disciplina di favore per la cd. "prima casa".

ancora del regime IVA particolare dedicato alle cessioni all'esportatore abituale⁹⁵ che, nonostante le modifiche ancora recentemente apportate dal legislatore in chiave anti-evasiva⁹⁶, dipende essenzialmente dalla dichiarazione del cessionario di essere esportatore abituale e di volersi avvalere di siffatto regime per la transazione del caso.

È lo stesso legislatore in tutti queste situazioni o a prevedere strumenti specifici per la correzione dell'errore, anche da parte del solo cessionario (si pensi all'esportatore abituale e alle rettifiche al cd. "splafonamento" mediante autofattura⁹⁷), ovvero a permettere la correzione della fattura emessa o per il tramite de rimedio generale di cui all'art. 26, co., 1 Dpr 633/72, oppure anche con le modalità affrontate al successivo paragrafo 5 e delle quali si è dato conto in precedenza.

Insomma, la conclusione è quella per la quale la natura di dichiarazione di scienza della fattura non pone limiti di ordine alla sua rettificabilità, se non espressamente previsti dal legislatore. Anche le norme che prevedono limiti in questo senso devono essere interpretate, a loro volta, in modalità restrittiva essendo altrimenti da privilegiare in ogni caso la possibilità di emendare la fattura "in forma libera" nel rispetto dei principi generali dell'ordinamento eurounitario, e della regolare tenuta della contabilità. Si tratta della stesse conclusioni cui si era pervenuti muovendo da prospettive diverse, al termine del paragrafo 3 *supra*.

5. L'emendabilità della fattura emessa: tempi, modalità e condizioni. Verso una rettifica "a forma libera" del documento.

La giurisprudenza di legittimità ha recentemente assunto una posizione originale in tema di rettificabilità delle fatture emesse erroneamente: quasi di rottura rispetto a un tradizionale orientamento di rigorosa adesione al dato letterale restrittivo dell'art. 26 Dpr 633/72⁹⁸. La Suprema Corte ammette ora modalità diverse rispetto a quelle previste dalla norma testé richiamata per poter variare (in diminuzione) le fatture formate dall'operatore economico, al ricorrere di determinate condizioni.

Nelle pagine precedenti si è cercato di contestualizzare questa lettura della norma, osservando come l'emissione di nota di (ac)credito per le variazioni in diminuzione di fatture già emesse non sia una modalità imposta dal legislatore comunitario, ma semplicemente quella attraverso la quale il legislatore italiano ha (implicitamente) cercato di mediare fra la migliore passi contabile, le esigenze di agevole verifica dei fatto di gestione da parte dell'Amministrazione finanziaria, e infine la facilità di procedere in questo senso da parte del contribuente.

Si è osservato in questo senso che le conclusioni cui giunge a Suprema Corte non sono così rivoluzionarie come pure si è osservato in un primo momento (almeno se osservate in una prospettiva europea), ma trovano una loro collocazione e una loro coerenza nel quadro dei principi, in particolare di diritto eurounitario, che regolano la fattura come atto finale e il procedimento di fatturazione nel suo complesso⁹⁹. Non è allora illecito il comportamento il chi, per rimuovere una fattura erroneamente emessa (o un documento a essa equipollente), semplicemente si procura di espellerla fisicamente dalla sua contabilità, evitandone la registrazione e informando di ciò il destinatario della stessa: insomma adottando

⁹⁵ Cassazione 9 gennaio 2015, n. 176, che si pronuncia in maniera particolarmente garantista nei confronti del contribuente, che non sarebbe tenuto ad indagini ulteriori rispetto al riscontro della correttezza formale della lettera d'intento ricevuta dal suo cessionario.

⁹⁶ Le novità più significative e recenti sono quelle apportate dal cd. "Decreto semplificazioni" d.lgs. n. 175 del 21 novembre 2014. Di particolare rilievo qui l'art. 20.

⁹⁷ Ipotesi ammessa e disciplinata dalla Circ. 54/E del 19 giugno 2002 in alternativa all'emissione della nota di variazione da parte del fornitore.

⁹⁸ Cassazione n. 10939/15.

⁹⁹ B. Terra, *New conditions for invoicing in respect of European VAT*, in *International VAT Monitor*, 2002, p. 93.

tutti gli accorgimenti ragionevolmente esigibili affinché il documento nella sua cartolarità non possa essere *aliunde* utilizzato.

In questo caso, l'emissione di una nota ex art. 26, co. 2 Dpr 633/72 non è necessaria.

L'orientamento di Cassazione che si viene formando è significativo anche per il tentativo di porre ordine fra temi fortemente contigui nell'applicazione dell'IVA, come quello di operazione inesistente, dell'applicazione dell'art. 21, co. 7 Dpr 633/72, dei concetti di emissione e utilizzazione della fattura.

In quadro che emerge, e che sarà approfondito nel successivo paragrafo 6, è quello per il quale trova conferma l'idea della fatturazione come fattispecie a formazione progressiva, che si articola su diversi passaggi: (1) la formazione del documento, (2) la sua emissione, (3) la sua utilizzazione, (cioè sovente la sua) (4) registrazione, (5) l'esercizio del diritto di detrazione (mediante compensazione del credito IVA con i relativi debiti). Sia osservato per inciso: la distinzione fra i passaggi (3) e (4), apparentemente pleonastica, trova proprio conferma in alcuni casi effettivamente accaduti, laddove il destinatario della fattura l'aveva poi manipolata ed impiegata ("utilizzata" in senso civilistico, dunque) per accedere a linee di credito preferenziali prima ancora di averla registrata in contabilità¹⁰⁰.

Secondo la Suprema Corte, innanzitutto, le fattispecie tradizionalmente ascritte a quelle di "inesistenza oggettiva" dell'operazione si perfezionano già con la fase (2) sopra indicata, e senza che neppure la fattura debba trovare una sua collocazione nelle successive fasi (3) o, soprattutto, (4): basta dunque che il documento sia stato emesso nei confronti della controparte contrattuale perché il giudizio sulla sua esistenza possa poter essere compiuto anche ai fini dell'applicazione dell'art. 21, co. 7 Dpr 633/72. Prima di quel momento non ha senso porsi il problema dell'esistenza o meno di una operazione (*recte*: della fatturazione di operazioni inesistenti) al fine dell'applicazione della norma sopra richiamata poiché, dal punto di vista formale, alla stessa non è stata data ancora evidenza, e quindi manca il presupposto logico per procedere a siffatta verifica.

Allo stesso modo non rileva l'utilizzazione della fattura da parte del cessionario. A differenza di quanto ritenuto dalla Commissione tributaria regionale¹⁰¹, la Suprema Corte osserva come la lettera dell'art. 21, co. 7, Dpr 633/72 faccia riferimento al concetto di emissione della fattura e non a quello della sua effettiva utilizzazione da parte del cessionario: insomma l'emittente fattura per operazione inesistente si troverebbe vincolato al versamento dell'imposta ("fuori conto"¹⁰²) in essa rappresentata indipendentemente dal fatto che il cessionario della stessa l'abbia poi utilizzata (inserendola in contabilità) esercitando così il diritto di detrazione per l'importo su di essa esposto, ad effettivo pregiudizio dell'interesse erariale.

Sebbene la conclusione sia assolutamente condivisibile nei suoi esiti, e nella volontà di confermare il principio secondo il quale la variazione della fattura emessa al di fuori di situazioni frodatriche e quando non si registri un pregiudizio per l'erario debba essere resa possibile senza particolari vincoli formali, lascia un po' perplesso l'itinerario logico seguito dalla Corte.

Tutto muove, a ben vedere, da un tema non del tutto risolto ancora neppure in letteratura: la natura giuridica della somma pretesa ex art. 21, co. 7 Dpr 633/72 al soggetto che emette fatture per operazioni inesistenti, e (anche a questo punto), le condizioni per la sua esigibilità.

Una recente Cassazione¹⁰³, liquida questi due temi ai paragrafi 3.5 e 3.6 del suo itinerario logico-argomentativo. Due sono per la Suprema Corte i postulati da cui muovere: (1) la somma esatta alla luce della norma precedente non è una sanzione, ma un'imposta; (2) un tributo però speciale ("fuori conto"

¹⁰⁰ I fatti di causa sono riassunti alle pp.2 e ss. di Cassazione n. 10939/15.

¹⁰¹ Comm. trib. reg. Veneto, sentenza n. 8 del 9 maggio 2008.

¹⁰² Cassazione n.10939/15, in particolare a p. 6.

¹⁰³ Cassazione n. 10939/15.

nelle parole della Corte¹⁰⁴). Si tratterebbe cioè un'IVA che non può essere compensata con quella addebitata a monte all'operatore economico (sulla quale, dunque, non si può esercitare il diritto di detrazione) e che è dovuta all'erario solo nella misura in cui questo abbia effettivamente subito pregiudizio per il tramite dell'effettivo esercizio del diritto di detrazione dell'imposta da parte del destinatario della fattura emessa per operazione inesistente. È un'interpretazione indubbiamente originale da parte della Cassazione non priva, a tratti, di conferme nel diritto positivo.

Si tratta di un'interpretazione che ha anche un altro indubbio vantaggio: quello di evitare i profili di incompatibilità con il diritto eurounitario di un sistema sanzionatorio improprio che andrebbe ad assommarsi con quello già previsto in via ordinaria (e di rango penale), arrivando a configurare una situazione simile a quella che, da un lato ha portato il legislatore ad intervenire sull'art. 60 Dpr 633/72 in materia di rivalsa successiva¹⁰⁵ per analoghi motivi, e dall'altro ha condotto la CEDU a decidere il precedente *Grande Stevens*¹⁰⁶.

Una volta accettati questi due postulati, il corollario è quello secondo il quale la somma esatta ex art. 21, co. 7 Dpr 633/72 e che nasce da una fattura "anomala" (nel linguaggio della Corte, che definisce così la situazione nella quale ci si trova a seguito dell'emissione di fatture per operazioni inesistenti) è un'imposta speciale con una caratterizzazione riequilibrativa del sistema. Intanto essa è pretesa in quanto il destinatario della fattura inesistente abbia esercitato un diritto di detrazione generando un pregiudizio per l'Erario.

Secondo la Corte se tale pregiudizio non ha avuto luogo, ad esempio grazie al tempestivo intervento dell'Amministrazione finanziaria, non v'è ragione giuridica per la sua debenza¹⁰⁷.

Si tratta indubbiamente di una soluzione apprezzabile ed originale, ma che finisce per condizionare l'applicazione dell'(asserita) imposta a una serie di variabili fattuali attinenti l'effettiva percezione del tributo e al *vulnus* per l'interesse erariale che a loro volta rendono difficilmente governabile il sistema e, in ultima analisi, assolutamente incerti gli esiti applicativi ultimi.

Ma se anche questo passaggio logico viene accettato, allora sono confermate le basi fondanti del principio di emendabilità "in forma libera" della fattura erroneamente emessa, qualora non vi sia stato effettivo pregiudizio erariale. La Corte cioè giustamente osserva che se l'imposta è dovuta a fronte dell'emissione della fattura (cd. "principio di cartolarità¹⁰⁸"), e se però l'importo in questione, esatto nel contesto di operazioni inesistenti, ha una mera funzione reintegrativa dell'interesse erariale vulnerato dall'abusivo diritto di detrazione da parte del soggetto cessionario, allora il primo emittente deve essere messo in condizione di poter rimediare in ogni momento all'errore commesso (se di errore si tratta, come nel caso discusso dalla Corte) anche con modalità diverse (e meno gravose) rispetto a quelle previste dalla norma di legge.

Il superamento del dato letterale positivo domestico dovrebbe essere concesso, per così dire, dall'applicazione diretta dei principi comunitari in materia o, se si preferisce, da una interpretazione conforme al diritto eurounitario della normativa nazionale.

¹⁰⁴ Si tratta di osservazioni cui si è fatto cenno al corrente paragrafo 3, *supra*.

¹⁰⁵ Art. 68, d.l. n. 1 del 24 gennaio 2012, che ha modificato l'art. 60, co. 7 Dpr 633/72.

¹⁰⁶ Corte europea per i diritti dell'uomo, sentenza n. 18640/10 del 4 marzo 2014, *Grande Stevens contro Italia*.

¹⁰⁷ Così alla pagina 7, ultime due righe della sentenza richiamata *supra*.

¹⁰⁸ Si vedano *supra* i richiami alle note 41 e 106.

6. Considerazioni conclusive: dall'operazione inesistente ... fatturazione inesistente (per una teoria della fatturazione come fattispecie a formazione progressiva)

Il recente orientamento della giurisprudenza di legittimità che è stato oggetto di ripetuti richiami fino al paragrafo 5 concorre a impostare meglio temi a lungo dibattuti in letteratura¹⁰⁹, estendendo il tema dell'inesistenza dal profilo sostanziale (operazione inesistente) al profilo formale.

Fra le ragioni di originalità spiccano indubbiamente la qualificazione della somma dovuta ex art. 21, co. 7 Dpr 633/72, l'interpretazione in chiave integrativa della somma pretesa, le necessità di simmetria fra posizione del soggetto cedente e cessionario (anche nel quadro di operazioni frodatriche o prodromiche alla frode) che sembra voler superare il paradigma sanzionatorio (improprio) al ungo coltivato dalla Corte in passato, e non ancora del tutto superato¹¹⁰.

Sicuramente lodevole in questo caso la volontà di fare ordine, attribuendo valenza general-preventiva e special-preventiva alla norma incriminatrice del D.lgs 74/00¹¹¹, ovvero a quella amministrativa applicabile, qualora la fattispecie lo preveda. Altrettanto sicuramente apprezzabile è il tentativo (riuscito) di superare il principio di cartolarità che ispira la fatturazione e le conseguenze sostanziali dell'emissione della fattura, condizionando il sorgere del debito d'imposta ("fuori conto") all'effettivo pregiudizio erariale.

Nel tendere a questo obiettivo, la Cassazione sembra aprire la strada a una visione alternativa ai profili formali dell'IVA; una prospettiva secondo la quale la fatturazione, intesa come rappresentazione cartolare primaria di fatti di gestione rilevanti ai fini del calcolo dell'IVA, non deve essere analizzata come un atto (documentale, elettronico o cartaceo) nel quale essa si sostanzia, bensì come un procedimento seguendo il quale la fattura(zione) diviene così una fattispecie a formazione progressiva e con regole di emendabilità diverse a seconda della fase in cui l'errore si colloca.

La formazione progressiva avviene seguendo le fasi logiche prima sintetizzate e che cominciano con la formazione del documento, (quando esso cioè viene ad esistenza in seguito alla materiale redazione) prima ancora della sua emissione nei confronti della controparte contrattuale.

Non si tratta, contrariamente a quanto si possa pensare, di una fase puramente interna (di *interna corporis*, per così dire dell'operatore economico, confermato anche dalla natura ricettizia della fattura). Nel caso di Cassazione che prima si era citato, l'Ufficio aveva pervicacemente sostenuto che proprio dalla scoperta di una fattura formata ma non ancora emessa (dopo tempo dalla sua materiale redazione) né registrata scaturissero gli effetti di cui all'art. 21, co. 7 Dpr 633/72.

La fase successiva nel procedimento partecipato¹¹² è quella della emissione del documento nei confronti del destinatario, e quindi della sua utilizzazione. In questo caso individuare univocamente l'utilizzazione di una fattura diventa più difficile: indubbiamente il concetto di utilizzazione postula l'impiego di diritti in essa contenuti, ma anche, d'altro lato e per motivi di simmetria, l'assolvimento degli obblighi che essa impone.

"Utilizzazione" coincide dunque con la registrazione del documento in contabilità nel registro previsto¹¹³ a seconda che si tratti di soggetto che la fattura emette o di quello che la riceve, ma che comporta anche

¹⁰⁹ A. Giovanardi, *op. cit.*, p. 55.

¹¹⁰ M. Greggi, *Presupposto soggettivo ...*, *cit.*, p. 101.

¹¹¹ Significativa in questo senso la novità recata dal decreto delegato di riforma del sistema sanzionatorio tributario licenziato dal Consiglio dei Ministri in data 22 settembre 2015 e attualmente in pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

¹¹² Cassazione n. 8549/08.

¹¹³ Il momento storico dell'utilizzazione della fattura per operazione (in tutto o in parte) inesistente coincide con quello della presentazione della dichiarazione, secondo quanto giurisprudenza conferma (cfr. Cassazione n. 18929 del 17 maggio 2012; Cassazione n. 626 del 21 novembre 2008). Letteralmente nel primo caso citato la Suprema Corte

l'esercizio del diritto di detrazione sulla base di quanto previsto dalla legge e di quanto indicato in fattura stessa, se a quella corrispondente.

Proprio la Cassazione ricorda tuttavia che la fattura ha anche una valenza, per così dire, metatributaria: anzi, si tratta della funzione che è storicamente propria della fattura, prima che essa venisse utilizzata nel sistema d'imposta IVA in Italia a partire dal 1972. La fattura può essere utilizzata infatti anche ai fini civilistici, per argomentare una propria ragione di credito, o anche per ottenere maggior linee di credito (un'anticipazione, uno sconto, una maggior provvista di credito a veri titolo giustificata) da parte di una banca o di un istituto analogo.

Diverrebbe allora interessante riflettere se il concetto tributario di utilizzazione della fattura debba essere (o possa essere) riferito anche a questi impieghi non tributari del documento: logica (e Cassazione) sembrano far propendere in senso negativo.

Infine, la progressiva formazione della fattura gioca un ruolo essenziale anche sulla possibilità di rimediare ad errori o rettificare le fatture già formate. Nei primi paragrafi di questa ricerca¹¹⁴ si è osservato come la struttura del tributo permetta di superare molte delle incertezze in materia di disciplina dell'errore che sono quelle di diritto comune e che dovrebbero trovare applicazione agli atti unilaterali.

Resta qui confermata la logicità della conclusione cui pare pervenuta la giurisprudenza, e che permette di superare il principio di cartolarità che regola gli aspetti formali della fattura, rendendo il rimedio mediante emissione di nota di (ac)credito eccezionale e, per così dire, specifico e riservato solo da una particolare fase del procedimento di fatturazione (quella che succede all'utilizzazione del documento stesso). Per tutti gli altri momenti antecedenti, il principio di "libertà delle forme", seppure assistito dalle cautele di cui si è dato conto, dovrebbe trovare applicazione: una volta tanto alleviando la *compliance* di un tributo, ancora in bisogno di un intervento organico di indirizzo da parte dell'Unione europea in questo contesto.

È vero che il riconoscimento di questo principio sembra in apparenza collidere con le strette del dato letterale dell'art. 26 Dpr 633/72, ma dal punto di vista interpretativo non dovrebbe risultare eccessivamente problematico il tentativo di estendere, anche alla fatturazione, la teoria dell'inesistenza che tanto ha avuto successo dal punto di vista sostanziale. La formazione di un documento nelle forme apparenti di una fattura che non è stato utilizzato dal soggetto destinatario con il consenso dell'emittente, che non ha provocato pregiudizio per l'interesse erariale, può ben essere implicitamente "revocato" dal soggetto emittente senza che costui si senta vincolato ex art. 21, co. 7 Dpr 633/72, e senza che lo stesso sia obbligato, per ovviare a questa conseguenza, ad emettere nota di credito ex art. 26 del già ricordato Dpr 633/72.

Tale non obbligatorietà di specifiche forme di rimedio deriverebbe dalla qualificazione del documento formato come fattura inesistente, e come tale inidonea a produrre effetti nell'ordinamento giuridico italiano. Una prospettiva, come si è osservato, sicuramente originale e incerta, ma sicuramente conforme ai principi informativi dell'IVA della Direttiva 2006/112/UE e della giurisprudenza della Corte di giustizia, della quale nella corrente esposizione si è dato conto¹¹⁵.

osserva che "Il d.lgs. n. 74/00 ... non prevede più l'ipotesi di cui alla l. n. 516/82, art. 4, comma 1, lett. d), che configurava come reato l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti prodromica alla presentazione della dichiarazione, sicché il mero inserimento di dette fatture nella contabilità aziendale non è più prevista dalla legge come reato".

¹¹⁴ Cfr. § 2 *supra*.

¹¹⁵ *Ex multis*, Corte di giustizia UE, sentenza dell'11 aprile 2013, C-138/12, *Rusedespred*.