

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

ISSN 1121-4074

RIVISTA MENSILE

Vol. XXII - Febbraio 2012

2

DIRETTA DA

MAURO BEGHIN - PIETRO BORIA - GASPARE FALSITTA
AUGUSTO FANTOZZI - ANDREA FEDELE - GUGLIELMO FRANSONI
SALVATORE LA ROSA - MARCO MICCINESI - FRANCESCO MOSCHETTI
PASQUALE RUSSO - ROBERTO SCHIAVOLIN - GIUSEPPE ZIZZO

Si segnalano all'attenzione del lettore

**Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento di imposizione
di Andrea Fedele**

**Le intestazioni societarie "di comodo" nel decreto legge n. 138/2011 tra difetto di inerENZA e
resistibile tassazione dei risparmi di spesa
di Mauro Beghin**

**Qualificazione fiscale dei contratti di impresa: abuso e sanzionabilità
di Stefano Fiorentino**

**La collocazione nello stato passivo fallimentare del credito erariale per ritenute d'acconto
non versate, con postilla di LUIGI FERLAZZO NATOLI, *L'equiparazione del credito erariale per
ritenuta d'imposta e d'acconto nella prospettiva della collocazione nello stato passivo
fallimentare*
di Giuseppe Ingraò (*)**

**Ancora sul ruolo e sul valore dello Statuto dei diritti del contribuente e sulla sua rilevanza
marginale in campo penale (nota a Cass., sez. trib., n. 2221/2011)
di Fabio Tullio Coaloa (*)**

**Reati tributari e confisca per equivalente
di Ivo Caraccioli**

**Rubrica di diritto penale tributario
a cura di Ivo Caraccioli**

**Rubrica di diritto comunitario
a cura di Piera Filippi**

**Rubrica di diritto comunitario
a cura di Piera Filippi**

Poste Italiane s.p.a. - Spedizione in a.p. - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46) art. 1, comma 1, DOB (VARESE)



GIUFFRÈ EDITORE

RIVISTA DI DIRITTO TRIBUTARIO

Comitato di Direzione:

Massimo BASILAVECCHIA, Franco BATISTONI FERRARA, Giuseppe CIPOLLA, Francesco D'AYALA VALVA, Lorenzo DEL FEDERICO, Eugenio DELLA VALLE, Adriano DI PIETRO, Luigi FERLAZZO NATOLI, Valerio FICARI, Franco GALLO, Alessandro GIOVANNINI, Giovanni MARONGIU, Giuseppe MARINI, Sebastiano Maurizio MESSINA, Salvatore MULEO, Salvo MUSCARA, Andrea PARLATO, Leonardo PERRONE, Franco PICCIAREDDA, Livia SALVINI, Salvatore SAMMARTINO, Giuseppe TINELLI, Loris TOSI

Coordinatore del Comitato di direzione:

Loredana CARPENTIERI

Rubrica di diritto comunitario:

Piera FILIPPI

Rubrica di diritto tributario internazionale e comparato:

Cuglielmo MAISTO

Rubrica di diritto penale tributario:

Ivo CARACCIOLI

Comitato di redazione:

Roberto BAGGIO, Francesco BATOCCHI, Gianluigi BIZIOLI, Susanna CANNIZZARO, Mario CARDILLO, Annalisa CAZZATO, Daniela CONTE, Angelo CONTRINO, Nicoletta DOLFIN, Andrea GIOVANNARDI, Antonio GUIDARA, Giuseppe INGRAO, Enrico MANZON, Valeria MASTROLACOVO, Rossella MICELI, Adriano MODOLO, Maria Teresa MOSCATELLI, Giovanni MOSCHETTI, Giovanni PALUMBO, Silvia PANSIERI, Franco PAPARELLA, Andrea PAROLINI, Francesco PEDROTTI, Pasquale PISTONE, Andrei PITTEN VELLOSO, Claudio PREZIOSI, Franco RANDAZZO, Paola ROSSI, Guido SALANITRO, Costantino SCALINCI, Mauro TRIVELLIN, Marco VERSIGLIONI, Antonio VIOTTO

Coordinatore di redazione:

Nicola FORTE

Segreteria di redazione:

Tommaso GUZZINI

INDICI

DOTTRINA

Edgardo Marco Bartolazzi Menchetti (*) Considerazioni su affidamento di beni al <i>trustee</i> e imposte sui trasferimenti di ricchezza (nota a Comm. trib. prov., di Lodi, sez. II, n. 60/2011)	II, 150
Mauro Beghin Le intestazioni societarie "di comodo" nel decreto legge n. 138/2011 tra difetto di inerenza e resistibile tassazione dei risparmi di spesa	I, 141
Ivo Caraccioli Reati tributari e confisca per equivalente	III, 27
Fabio Tullio Coaloa (*) Ancora sul ruolo e sul valore dello Statuto dei diritti del contribuente e sulla sua rilevanza marginale in campo penale (nota a Cass., sez. trib., n. 2221/2011)	III, 39
Francesco Farri (*) Sull'applicabilità dell'art. 21-octies della legge n. 241/1990 agli atti tributari (nota a Cass., sez. trib., n. 21446/2011)	II, 90
Andrea Fedele Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento di imposizione	I, 129
Luigi Ferlazzo Natoli L'equiparazione del credito erariale per ritenuta d'imposta e d'acconto nella prospettiva della collocazione nello stato passivo fallimentare, postilla a GIUSEPPE INGRAO, <i>La collocazione nello stato passivo fallimentare del credito erariale per ritenute d'acconto non versate</i>	I, 174
Stefano Fiorentino Qualificazione fiscale dei contratti di impresa: abuso e sanzionabilità	I, 177
Fabio Gallio e Federico Terrin (*) Se la costituzione di fondo patrimoniale rappresenti elemento indicativo di <i>periculum in mora</i> ai fini del procedimento cautelare (nota a Comm. trib. prov. di Padova, sez. I, n. 48/2011)	II, 134
Francesco Garganese (*) Riflessioni in tema di accertamento della plusvalenza patrimoniale da trasferimento di azienda a titolo oneroso (nota a Cass., sez. trib., n. 5078/2011)	II, 51

Giuseppe Ingraio (*)

La collocazione nello stato passivo fallimentare del credito erariale per ritenute d'acconto non versate, con postilla di LUIGI FERLAZZO NATOLI, *L'equiparazione del credito erariale per ritenuta d'imposta e d'acconto nella prospettiva della collocazione nello stato passivo fallimentare* I, 161

Loredana Strianese

Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'Iva e principio di proporzionalità (nota a Corte di Giustizia Ue, sez. II, causa C-588/10/2012) IV, 43

Francesco Tundo (*)

Ancora sul regime tributario della cessione *pro soluto* dei crediti (nota a Cass., sez. trib., n. 20450/2011) II, 74

Rubrica di diritto penale tributario

a cura di Ivo Caraccioli III, 27

Rubrica di diritto comunitario

a cura di Piera Filippi IV, 35

(*) Lavori sottoposti a revisione esterna.

Indice analitico**QUESTIONI GENERALI****CONDONO**

Condono per omessi o ritardati versamenti (art. 9-bis della legge n. 289/2002) - Pagamento in ritardo dell'ultima rata - Diniego di perfezionamento del condono - Motivazione del diniego - Non rispondenza della motivazione all'incontrovertibile sviluppo dei fatti - Dichiaratoria di invalidità/illegittimità dell'atto nei gradi di merito - Ricorso in Cassazione - Violazione artt. 3 e 21-octies della legge n. 241/1990 - Sussiste - Errore materiale palese e riconoscibile - Sussiste - Invalidità/illegittimità dell'atto - Non sussiste/non è pronunciabile (Cass., sez. trib., 29.9.2011 - 17.10.2011, ord. n. 21446, con nota di Francesco Farri) II, 88

STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE

- Norme fiscali - Crediti d'imposta - Disapplicazione - Contrasto - Esclusione - Illegittimità - Artt. 1 e 3 della legge n. 212/2000 - Artt. 3, 23, 53, 97, 101 e 134, Cost. (Cass., sez. V trib., 6.10.2010 - 31.1.2011, n. 2221, con nota di Fabio Tullio Coaloa)** III, 37

UNIONE EUROPEA

- Direttiva 2006/112/Ce - Riduzione del prezzo dopo il momento in cui l'operazione è stata effettuata - Normativa nazionale che subordina la riduzione della base imponibile al possesso, da parte del fornitore di beni o di servizi, della conferma di ricevimento di una fattura rettificata rimessa dal destinatario di beni o di servizi - Principio di neutralità dell'Iva - Principio di proporzionalità (Corte di Giustizia Ue, sez. II, 26.1.2012, causa C-588/10, con nota di Loredana Strianese)** IV, 35

IMPOSTE SUI REDDITI**ACCERTAMENTO**

- Trasferimento di azienda a titolo oneroso - Valore definito ai fini dell'imposta di registro - Utilizzabilità ai fini delle imposte sui redditi - Differenza tra prezzo e valore venale - Onere probatorio posto sul contribuente (Cass., sez. trib., 3.2.2011 - 2.3.2011, n. 5078, con nota di Francesco Garganese)** II, 49

REDDITI DI IMPRESA

- Valutazione del reddito - Perdite su crediti - Deducibilità - Condizioni (Cass., sez. trib., 8.6.2011 - 6.10.2011 n. 20450, con nota di Francesco Tundo)** II, 69

RISCOSSIONE

- Costituzione di fondo patrimoniale - Richiesta di provvedimento cautelare - È esclusa (Comm. trib. prov. di Padova, sez. I, 10.2.2011 - 21.3.2011, n. 48, con nota di Fabio Gallio e Federico Terrin)** II, 131

IMPOSTE INDIRETTE

IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI

Imposte ipotecaria e catastale - Presupposto e base imponibile - Trasferimento di beni e diritti - <i>Trust</i> - Solutorio - Attribuzione di immobili al <i>trustee</i> - Assenza di un trasferimento di ricchezza - Applicazione imposte in misura fissa (Comm. trib. prov. di Lodi, sez. II, 4.4.2011, n. 60 con nota di Edgardo Marco Bartolazzi Menchetti) ...	II, 146
--	---------

Indice cronologico

Corte di Giustizia Ue, sez. II 26 gen. 2012, causa C-588/10	IV, 35
* * *	
Cassazione, sez. trib. 03 feb. 2011 - 2 mar. 2011, n. 5078	II, 49
Cassazione, sez. trib. 06 ott. 2010 - 31 gen. 2011, n. 2221	III, 37
Cassazione, sez. trib. 08 giu. 2011 - 06 ott. 2011 n. 20450	II, 69
Cassazione, sez. trib. 29 set. 2011 - 17 ott. 2011, ord. n. 21446	II, 88
* * *	
Comm. trib. prov. di Padova, sez. I 10 feb. 2011 - 21 mar. 2011, n. 48	II, 131
Comm. trib. prov. di Lodi, sez. II 4 apr. 2011, n. 60	II, 146

Elenco dei revisori esterni

Alberto Alessandri - Fabrizio Amatucci - Massimo Basilavecchia - Franco Batistoni Ferrara - Alfonso Celotto - Giuseppe Cipolla - Lorenzo del Federico - Valerio Ficari - Gianfranco Gaffuri - Emilio Giardina - Alessio Lanzi - Maurizio Logozzo - Francesco Macario - Jacques Malherbe - Gianni Marongiu - Salvatore Muscarà - Salvatore Muleo - Andrea Parlato - Leonardo Perrone - Cesare Pinelli - Pasquale Pistone - Francesco Pistolesi - Salvatore Sammartino - Dario Stevanato - Maria Teresa Soler Roch - Loris Tosi - Gianluigi Tosato

Hanno collaborato alla revisione esterna, per il fascicolo 2 del 2012:

Alberto Alessandri - Massimo Basilavecchia - Valerio Ficari - Gianfranco Gaffuri - Alessio Lanzi - Maurizio Logozzo - Francesco Macario - Salvatore Muscarà - Andrea Parlato - Leonardo Perrone - Francesco Pistolesi - Dario Stevanato

a cura di Piera Filippi

CORTE DI GIUSTIZIA UE, sez. II, 26 gennaio 2012, causa C-588/10; Pres. J.N. Cunha Rodrigues, Rel. A. Arabadjiev

Direttiva 2006/112/Ce - Riduzione del prezzo dopo il momento in cui l'operazione è stata effettuata - Normativa nazionale che subordina la riduzione della base imponibile al possesso, da parte del fornitore di beni o di servizi, della conferma di ricevimento di una fattura rettificata rimessa dal destinatario di beni o di servizi - Principio di neutralità dell'Iva - Principio di proporzionalità

Uno Stato membro può subordinare la diminuzione dell'imponibile della cessione o prestazione, in conseguenza della riduzione del corrispettivo successivamente all'effettuazione dell'operazione, alla condizione che il fornitore abbia ottenuto dal destinatario la conferma del ricevimento della fattura rettificata (nota di credito). Ciò rientra tra le condizioni rimesse alla discrezionalità degli Stati membri, previste dall'art. 90, par. 1 della direttiva 2006/112/Ce. I principi di neutralità e di proporzionalità non contrastano, in generale, con tale requisito. Tuttavia, non può essere negato al soggetto passivo, ove gli risultasse difficile farsi rimettere una siffatta conferma di ricevimento, di provare, con altri mezzi, da un lato, che abbia fatto prova della diligenza necessaria per accertare che il destinatario dei beni o dei servizi sia in possesso della fattura rettificata e che ne abbia preso conoscenza e dall'altro, che l'operazione in questione sia stata realizzata in conformità della condizioni enunciate nella predetta fattura rettificata (1).*

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/Ce del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347 pag. 1; in prosieguo: la "direttiva Iva"), nonché dei principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'"Iva") e di proporzionalità.

2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il *Minister Finansów* (ministro polacco delle Finanze) e *Kraft Foods Polska SA* (in prosieguo: la "KFP") riguardo ad un parere individuale indirizzato alla KFP

(*) Seguono note firmate.

che constatava l'illegittimità, data la normativa nazionale, della riduzione, sulla base di una fattura rettificata inviata alla controparte contrattuale, della base imponibile nonché dell'importo dell'Iva dovuta se, alla data di presentazione della dichiarazione dell'Iva, la KFP non fosse stata in possesso di una conferma di ricevimento della suddetta fattura rettificata rimessa dalla stessa controparte.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3. L'art. 1, par. 2, della direttiva Iva afferma che "(i)l principio del sistema comune d'Iva consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione".

4. A tenore dell'art. 73 di tale direttiva, "(p)er le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni".

5. L'art. 79 della suddetta direttiva prevede quanto segue:

"Non sono compresi nella base imponibile gli elementi seguenti:

- a) gli sconti sul prezzo per pagamento anticipato;
- b) i ribassi e le riduzioni di prezzo concessi all'acquirente o al destinatario della prestazione ed acquisiti nel momento in cui si effettua l'operazione;
- c) le somme ricevute da un soggetto passivo da parte dell'acquirente o del destinatario quale rimborso delle spese sostenute in nome e per conto di questi ultimi, e che figurano nella sua contabilità in conti provvisori.

Il soggetto passivo deve giustificare l'importo effettivo delle spese di cui al comma 1, lett. c) e non può procedere alla detrazione dell'Iva che avesse eventualmente gravato su di esse".

6. Conformemente all'art. 90, par. 1, della direttiva Iva, "(i)n caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri".

7. L'art. 273 della stessa direttiva dispone quanto segue:

"Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al comma 1 per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3".

8. A tenore dell'art. 183 della direttiva Iva:

“Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'Iva dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite.

Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante”.

La normativa nazionale

9. L'art. 29, parr. 4a-4c, della legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (*ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz. U. n. 54, pos. 535; in prosieguo: “legge sull'Iva”), prevede che:

“4a. Nei casi previsti, il soggetto passivo dell'imposta può procedere alla diminuzione della base imponibile come stabilita nella fattura, a condizione di disporre, prima del decorso del termine di presentazione della dichiarazione fiscale per quel periodo d'imposta in cui il destinatario del bene o del servizio ha ricevuto la fattura rettificata, della conferma, da parte del destinatario del bene o del servizio per cui è stata emessa la fattura, del ricevimento della fattura (rettificata). Il soggetto passivo il quale ottenga conferma di ricevimento, da parte del destinatario di un bene o di un servizio, della fattura rettificata dopo il termine di presentazione della dichiarazione fiscale per il periodo d'imposta di cui trattasi, ha il diritto di prendere in considerazione la fattura rettificata per il periodo d'imposta in cui ha ottenuto la conferma.

4b. La condizione che il soggetto passivo dell'imposta disponga della conferma, da parte del destinatario del bene o del servizio, del ricevimento della fattura non si applica:

1) nel caso di esportazione di beni, fornitura intracomunitaria di beni nonché fornitura di beni il cui luogo di imposizione si trova al di fuori del territorio nazionale;

2) nei confronti di acquirenti ai quali viene effettuata la vendita di: energia elettrica e termica, gas di conduzione, servizi di telecomunicazioni e radiocomunicazioni nonché i servizi menzionati alle pos. 138 e 153 dell'allegato 3 della presente legge.

4c. Il disposto del par. 4a è applicabile per analogia qualora sia accertato un errore relativo all'importo dell'imposta indicato sulla fattura e si proceda alla rettifica della fattura in cui figura un importo più alto di quello dovuto”.

La controversia nella causa principale e le questioni pregiudiziali

10. La KFP opera nel settore della produzione e della distribuzione di generi alimentari. In rapporto alla vendita dei suoi prodotti a molte controparti, essa emette un rilevante numero di fatture e di fatture rettificate là dove queste ultime sono emesse, segnatamente, per la concessione di sconti, la restituzione di prodotti e nel caso di errori.

11. Si verifica con regolarità che la KFP riceva con un ritardo significativo

le conferme del ricevimento di fatture rettificate da parte di destinatari o addirittura che non le riceva affatto. Il fatto di ottenere la conferma del ricevimento necessita sovente l'invio di solleciti nonché scambi di corrispondenza ed implica l'obbligo di istituire un sistema di monitoraggio dell'invio delle conferme in parola.

12. Considerando che essa era autorizzata a ridurre la base imponibile e l'importo dell'Iva dovuta in base alla fattura rettificata presa in considerazione nella dichiarazione Iva relativa al periodo nel corso del quale la suddetta fattura è stata emessa, anche quando, alla data di presentazione della dichiarazione stessa, non disponesse della conferma di ricevimento della suddetta fattura rettificata, la KFP ha indirizzato al *Minister Finansów* una domanda diretta a far confermare la sua interpretazione dell'art. 29 della legge sull'Iva.

13. In un parere individuale del 10 aprile 2009, il *Minister Finansów* ha considerato che dal tenore letterale dell'art. 29, par. 4a, della suddetta legge emerge che la riduzione dell'importo dell'Iva dovuta dal venditore è subordinata al possesso da parte di quest'ultimo di una conferma di ricevimento della fattura rettificata consegnata dall'acquirente, mentre le difficoltà pratiche che la KFP potrebbe avvertire per l'ottenimento della conferma stessa sono del tutto irrilevanti.

14. In seguito ad un ricorso amministrativo infruttuoso, la KFP ha adito il *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Tribunale amministrativo di Varsavia) invocando la violazione, in primo luogo, dell'art. 29, par. 4a e 4c, della legge sull'Iva, letto in combinato disposto con gli artt. 73 e 79 della direttiva Iva, risultante dalla violazione del principio di neutralità dell'Iva, in secondo luogo, del principio di proporzionalità, in terzo luogo, del principio del primato del diritto dell'Unione e, in quarto luogo, delle regole di procedura, segnatamente in ragione del rifiuto di applicare la giurisprudenza della Corte.

15. Il *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*, da una parte, ha ritenuto che l'art. 29, par. 4a, della legge sull'Iva obbliga il soggetto passivo che desidera ridurre la base imponibile ad ottenere la prova della trasmissione della fattura rettificata all'acquirente dei beni o dei servizi.

16. D'altra parte, tale giudice ha considerato che il suddetto art. 29 par. 4a, è contrario al diritto dell'Unione, dato che gli artt. 73-92 della direttiva Iva non prevedono l'obbligo di disporre della conferma di ricevimento di una fattura rettificata e che l'introduzione, ad opera del legislatore nazionale, di un obbligo siffatto è contraria ai principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità. Infatti la suddetta disposizione del diritto nazionale implicherebbe che non si prenda in considerazione l'effettiva base imponibile ridotta e prevedrebbe requisiti formali andando oltre quanto necessario per il controllo di eventuali abusi.

17. Il *Minister Finansów* ha proposto un ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio. A suo avviso, esigendo una conferma di ricevimento della fattura rettificata, il legislatore nazionale si è limitato a fare uso della facoltà riconosciutagli dalla direttiva Iva di scegliere le forme ed i mezzi dell'attuazione del diritto alla riduzione della base imponibile. Un requi-

sito siffatto sarebbe diretto a garantire la regolarità delle operazioni e non violerebbe né il principio di neutralità dell'Iva, né quello di proporzionalità.

18. Alla luce di tali circostanze, il *Naczelny Sąd Administracyjny* ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

“Se una condizione come quella di cui all'art. 29, par. 4a, della (legge sull'Iva), la quale subordini il diritto alla riduzione della base imponibile fissata in una fattura al possesso da parte del soggetto passivo, prima del decorso del termine di presentazione della dichiarazione fiscale per quel periodo di imposta in cui il destinatario dei beni o dei servizi ha ricevuto la fattura (rettificata), della conferma di ricevimento della suddetta fattura da parte del destinatario dei beni o dei servizi, possa rientrare nella nozione di condizione di cui all'art. 90, par. 1, della direttiva (Iva) a norma del quale, in caso di riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri, e se una condizione siffatta violi il principio di neutralità dell'Iva nonché quello di proporzionalità”.

Sulla questione pregiudiziale

19. Con la questione sollevata il giudice del rinvio chiede in sostanza se l'esigenza consistente nel subordinare la riduzione della base imponibile, quale risulta da una fattura iniziale, al possesso, da parte del soggetto passivo, della conferma di ricevimento di una fattura rettificata rimessa dal destinatario dei beni o dei servizi, rientri nella nozione di condizione contemplata all'art. 90, paragrafo 1, della direttiva Iva e se i principi di neutralità dell'Iva nonché di proporzionalità ostino ad un'esigenza di tale natura.

20. Circa la questione se l'esigenza in parola nella causa principale rientri nella nozione di condizione di cui all'art. 90, par. 1, della direttiva Iva, occorre ricordare che risulta dagli artt. 1, par. 2, e 73 della direttiva Iva che il principio del sistema comune d'Iva consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al loro prezzo e che la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore di beni o al prestatore di servizi per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo.

21. In particolare, in caso di riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, l'art. 90, par. 1, della direttiva Iva dispone che “la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”.

22. Inoltre, a norma dell'art. 273 della suddetta direttiva, gli Stati membri possono prevedere gli obblighi che ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le evasioni, a condizione che sia rispettata la parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera e che

non ci si avvalga di tale facoltà per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli fissati al capo 3 della medesima direttiva.

23. Dato che le disposizioni degli artt. 90, par. 1, e 273 della direttiva Iva, al di fuori dei limiti da esse fissate non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere, è necessario constatare che le stesse disposizioni conferiscono agli Stati membri un potere discrezionale, segnatamente quanto alle formalità che i soggetti passivi devono adempiere dinanzi alle autorità fiscali dei suddetti Stati, al fine di procedere, in caso di riduzione del prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, ad una debita riduzione della base imponibile.

24. Nella fattispecie è certo che, in caso di riduzione del prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la normativa polacca di cui trattasi nella causa principale subordina la debita riduzione della base imponibile al possesso, da parte del soggetto passivo, della conferma di ricevimento di una fattura rettificata rimessa dal destinatario dei beni o dei servizi e che tale esigenza è diretta ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le evasioni, come ha fatto valere, in particolare, il governo polacco.

25. Un requisito del genere rientra, simultaneamente, nella nozione di condizione contemplata all'art. 90, par. 1, della direttiva Iva ed in quella di obbligo di cui all'art. 273 della medesima.

26. Per quanto riguarda la questione se i principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità ostino a siffatta esigenza, si deve ricordare che l'art. 90, par. 1, della direttiva Iva obbliga gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile e, quindi, dell'importo dell'Iva dovuta dal soggetto passivo ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo (v. sentenza del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Racc. pag. I-3801, punto 16).

27. Tale disposizione costituisce l'espressione di un principio fondamentale della direttiva Iva, secondo cui la base imponibile è data dal corrispettivo realmente ricevuto ed il cui corollario è che l'amministrazione fiscale non può riscuotere a titolo dell'Iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza *Goldsmiths*, cit. supra, punto 15).

28. Risulta anche dalla giurisprudenza che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare frodi o evasioni fiscali possono derogare, in linea di principio, al rispetto della base imponibile dell'Iva soltanto nei limiti strettamente necessari per raggiungere tale specifico obiettivo. Essi devono incidere nella misura minore possibile sulle finalità e sui principi della direttiva Iva e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'Iva, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa dell'Unione in materia (v., in tal senso, sentenze *Goldsmiths*, cit., punto 21; del 18 giugno 2009, *Stadeco*, C-566/07, Racc. pag. I-5295, punto 39 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 27 gennaio 2011, *Vandoorne*, C-489/09, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 27).

29. Ne consegue che, qualora il rimborso dell'Iva divenga impossibile o eccessivamente difficile in base alle condizioni nelle quali le domande di rimborso delle imposte possono essere esercitate, i suddetti principi possono imporre che gli Stati membri prevedano gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata (sentenza *Stadeco*, cit. *supra*, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

30. Inoltre, quanto alla facoltà, ai sensi dell'art. 183 della direttiva Iva, di prevedere che l'eccedenza di Iva sia riportata al periodo d'imposta seguente o che sia rimborsata, la Corte ha precisato che le modalità fissate dagli Stati membri a questo proposito non possono ledere il principio di neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere di tale imposta (sentenza del 28 luglio 2011, *Commissione/Ungheria*, C-274/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 45).

31. La Corte ha sottolineato che tali modalità devono segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di Iva, il che implica che il rimborso sia effettuato entro un termine ragionevole (sentenza *Commissione/Ungheria*, cit. *supra*, punto 45).

32. Si deve constatare nel caso di specie che il possesso, da parte del fornitore di beni o di servizi, di una conferma di ricevimento da parte del destinatario dei medesimi è idoneo a provare che quest'ultimo è informato del fatto che deve calcolare il suo eventuale diritto a detrazione dell'Iva sulla base della fattura rettificata.

33. Il requisito in parola è, in linea di principio, idoneo a contribuire sia ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le evasioni che ad eliminare il rischio di perdita di entrate fiscali. Ne consegue che la Repubblica di Polonia può sostenere a buon diritto che il requisito in questione persegue i legittimi obiettivi enunciati agli artt. 90, par. 1, e 273 della direttiva Iva.

34. La Repubblica di Polonia ha indicato dinanzi alla Corte che il requisito di cui trattasi nella causa principale, da una parte, è applicabile solo alle operazioni interne e, dall'altra, non è accompagnato da alcuna condizione di forma e può quindi essere soddisfatto con qualsiasi mezzo adeguato. Si potrebbe considerare che siffatta esigenza non è, in via di principio, eccessivamente vincolante per i soggetti passivi, fornitori di beni o servizi.

35. Tuttavia la KFP ha fatto valere all'udienza che, in pratica, l'amministrazione accetta solo una modalità specifica di conferma di ricevimento, cioè una copia della fattura rettificata sulla quale il destinatario dei beni e dei servizi ha apposto un timbro.

36. Spetta al giudice del rinvio verificare quali siano le modalità di conferma di ricevimento accettate dall'amministrazione fiscale come prova dell'osservanza del requisito in parola nella causa principale.

37. Peraltro, dato che il possesso della conferma di ricevimento in questione permette al fornitore di beni e di servizi di calcolare l'Iva dovuta sulla base degli importi indicati sulla fattura rettificata o di recuperare l'integralità dell'ec-

cedenza di Iva versata all'amministrazione fiscale, un siffatto requisito non rimette in questione, in linea di principio, la neutralità dell'Iva.

38. Tuttavia, poiché il possesso di una conferma di ricevimento è, nel diritto nazionale, una condizione *sine qua non* per il calcolo dell'Iva dovuta in base agli importi indicati sulla fattura rettificata o per il recupero dell'eccedenza di Iva versata, si impone di constatare che, tenuto conto della giurisprudenza richiamata ai punti 29-31 della presente sentenza, la neutralità dell'Iva è lesa quando è impossibile o eccessivamente difficile per il fornitore dei beni o dei servizi ottenere una siffatta conferma di ricevimento entro un termine ragionevole.

39. La KFP ha precisato al riguardo, senza essere contraddetta su tale punto, che il diritto polacco non prevede, per il destinatario dei beni o dei servizi, alcun obbligo giuridicamente vincolante di confermare il ricevimento di una fattura rettificata, che incombe al giudice del rinvio di verificare.

40. Nei limiti in cui il recupero entro un termine ragionevole, da parte del fornitore di beni o di servizi, dell'eccedenza di Iva versata all'amministrazione fiscale in base alla fattura iniziale divenga impossibile o eccessivamente difficile in ragione della condizione in parola nella causa principale, i principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità esigono che lo Stato membro interessato permetta al soggetto passivo di provare con altri mezzi, dinanzi alle autorità fiscali nazionali, da una parte, che ha fatto prova della diligenza necessaria nelle circostanze del caso di specie per accertare che il destinatario dei beni o dei servizi sia in possesso della fattura rettificata e che ne abbia preso conoscenza e, dall'altra, che l'operazione in questione sia stata effettivamente realizzata conformemente alle condizioni enunciate nella suddetta fattura rettificata.

41. Possono servire, al riguardo, copie della fattura rettificata e del sollecito inviato al destinatario dei beni o dei servizi ai fini dell'inoltro della conferma di ricevimento nonché, come fatto valere dalla KFP all'udienza, senza essere contraddetta sul punto, prove di pagamenti o la produzione di scritture contabili che consentano di individuare l'importo effettivamente versato al soggetto passivo a titolo dell'operazione in questione, dal destinatario dei beni o dei servizi.

42. Alla luce del complesso delle considerazioni precedenti, occorre rispondere alla questione sollevata nel senso che:

– un requisito che subordina la riduzione della base imponibile, quale risulta da una fattura iniziale, al possesso, da parte del soggetto passivo, di una conferma di ricevimento di una fattura rettificata rimessa dal destinatario dei beni o dei servizi rientra nella nozione di condizione di cui all'art. 90, par. 1, della direttiva Iva;

– i principi di neutralità dell'Iva nonché di proporzionalità non ostano in linea di principio ad un requisito siffatto. Tuttavia, qualora risultasse impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo, fornitore di beni o di servizi, farsi rimettere, in un termine ragionevole, una siffatta conferma di ricevimento, non può essergli negato di provare con altri mezzi dinanzi alle autorità fiscali

nazionali, da una parte, che ha fatto prova della diligenza necessaria, nelle circostanze del caso di specie, per accertare che il destinatario dei beni o dei servizi sia in possesso della fattura rettificata e che ne abbia preso conoscenza e, dall'altra, che l'operazione in parola sia stata effettivamente realizzata conformemente alle condizioni enunciate nella suddetta fattura rettificata.

Sulle spese

43. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

P.Q.M. - La Corte (Seconda Sezione) dichiara:

Un requisito che subordina la riduzione della base imponibile, quale risulta da una fattura iniziale, al possesso, da parte del soggetto passivo, di una conferma di ricevimento di una fattura rettificata rimessa dal destinatario dei beni o dei servizi rientra nella nozione di condizione di cui all'art. 90, par. 1, della direttiva 2006/112/Ce del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

I principi di neutralità dell'Iva nonché di proporzionalità non ostano in linea di principio ad un requisito siffatto. Tuttavia, qualora risultasse impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo, fornitore di beni o di servizi, farsi rimettere, in un termine ragionevole, una siffatta conferma di ricevimento, non può essergli negato di provare con altri mezzi dinanzi alle autorità fiscali nazionali, da una parte, che ha fatto prova della diligenza necessaria, nelle circostanze del caso di specie, per accertare che il destinatario dei beni o dei servizi sia in possesso della fattura rettificata e che ne abbia preso conoscenza e, dall'altra, che l'operazione in parola sia stata effettivamente realizzata conformemente alle condizioni enunciate nella suddetta fattura rettificata.

(1) Debita riduzione dell'imponibile tra potere discrezionale interno, principio di neutralità dell'Iva e principio di proporzionalità.

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. I fatti di causa. - 3. Sistema Iva e diritto di detrazione: la direttiva 2006/112/Ce. - 3.1. Corretta attuazione del diritto di detrazione come realizzazione del principio di neutralità. - 4. La misura della discrezionalità risiede nel principio di proporzionalità. - 5. Considerazioni conclusive.

1. Introduzione. - La sentenza della Corte di Giustizia Ue, nel procedimento C-588/10, ha sancito la compatibilità della legislazione nazionale polacca, in materia di Iva, con l'ordinamento dell'Unione europea. Detta normativa subordina la riduzione dell'imponibile della cessione o

della prestazione, causata dalla diminuzione del corrispettivo a seguito dell'effettuazione dell'operazione, al possesso della conferma di ricevimento della fattura rettificata. Rientra, infatti, nel potere discrezionale del legislatore interno, stabilire le modalità e le procedure per il recupero dell'imposta indebitamente fatturata; discrezionalità riconosciuta agli Stati membri dalla direttiva Iva 2006/112/Ce (la "sesta direttiva") (1). Inoltre, la Corte ha stabilito che nel caso di impossibilità o eccessiva difficoltà di ottenere la conferma di ricevimento, in base ai principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità, lo Stato membro deve consentire al soggetto passivo di provare con altri mezzi che il destinatario abbia avuto cognizione della nota di credito. Sono, dunque, ammesse prove alternative dell'avvenuto ricevimento, purché la riduzione dell'imponibile avvenga attraverso regole di certezza e coerenza con i principi comunitari, per garantire l'esatta riscossione dell'Iva e contrastare fenomeni di evasione (2). Nella questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede se l'esigenza di condizionare la riduzione della base imponibile, così come prevista dalla legge Iva, dell'ordinamento polacco, rientri nella nozione di condizione di cui all'art. 90, par. 1, direttiva 2006/112/Ce, e se i principi di neutralità Iva e proporzionalità ostino a tale condizione.

Secondo i giudici della Corte, la *condicio sine qua non* riferita al possesso da parte del fornitore di beni o di servizi di una conferma di ricevimento da parte del destinatario dei medesimi, prevista dalla norma polacca, precisamente all'art. 29, parr. 4a e 4c, dimostra che quest'ultimo è informato del fatto che deve calcolare il suo eventuale diritto a detrarre l'Iva sulla base della fattura rettificata. Solo quando risulta impossibile o eccessivamente difficile per il fornitore ottenere una siffatta con-

(1) 1 Direttiva Comunitaria Europea 28 novembre 2006, n. 112 (G.U. 11 dicembre 2006, n. 347, serie L), entrata in vigore il 1° gennaio 2007, che ha abrogato e sostituito la precedente Direttiva Comunitaria Europea 20 gennaio 2001, n. 115.

(2) Nel 2006 molte furono le proposte relative alla fiscalità indiretta, volte a consentire agli Stati membri di adottare misure di contrasto a frodi ed evasioni. A questo scopo, per semplificare la riscossione dell'Iva e al fine di evitare distorsioni alla libera concorrenza, con la direttiva 2006/112/Ùe, il legislatore comunitario sostiene l'efficacia dell'utilizzo del meccanismo del *reverse charge* quale principale strumento di contrasto alle frodi Iva. Gli Stati membri possono applicare il meccanismo dell'inversione contabile in alcuni settori specifici. Viene disposto che "gli Stati membri possono specificare le cessioni di beni e le prestazioni di servizi contemplati e le categorie di prestatori, cedenti o destinatari cui tali misure possono applicarsi.", lasciando, quindi, ampi margini di discrezionalità ai singoli Stati in merito alle misure adottabili che, comunque, devono sempre essere caratterizzate dal principio di proporzionalità e non limitarsi ad affrontare il problema delle frodi.

ferma, entro un termine ragionevole, vi è violazione del principio di neutralità dell'Iva (3). Tale condizione è conforme agli artt. 90, par. 1, e 273 della sesta direttiva Iva, i quali rimettono alla discrezionalità degli Stati membri gli strumenti finalizzati ad una debita riduzione dell'imponibile, e gli obblighi necessari ad una esatta riscossione dell'imposta che consentono di evitare frodi ed evasioni fiscali. Poiché la riduzione dell'imponibile, ex art. 73, della menzionata direttiva, è espressione del principio secondo cui la base imponibile è data dal corrispettivo realmente ricevuto (4), e poiché l'amministrazione finanziaria non può riscuotere un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo, l'art. 90, par. 1, rimette alle modalità stabilite dagli Stati membri la debita riduzione dell'importo dell'Iva dovuta dal soggetto passivo. Ciò nel caso in cui, in seguito alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito. Inoltre, prevedendo l'art. 183 della stessa direttiva, che l'eccedenza Iva sia riportabile al periodo d'imposta seguente o che sia rimborsata, affinché l'onere non gravi solo sul soggetto passivo, è necessario che gli Stati membri prevedano il recupero del credito risultante dall'eccedenza di Iva, stabilendo che il rimborso avvenga entro un termine ragionevole (5).

La sentenza annotata sollecita particolare attenzione come occasione di approfondimento di tematiche attinenti all'ordinamento comunitario, quali il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto, l'ambito di discrezionalità accordata al legislatore interno, nel rispetto dei principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità, nonché l'affidamento alle norme interne della definizione delle regole sull'accertamento fiscale e sui procedimenti di controllo e di riscossione dell'imposta. È, inoltre, occasione per riflettere sul concetto di indetraibilità dell'Iva nel caso di comportamento fraudolento. Si pone, invero, in evidenza un temperamento di esigenze diverse, ma con una base comune: il rispetto dei principi propri del sistema dell'Iva e l'esigenza di assicurare un'esatta riscossione dell'imposta nel contrasto all'evasione (6).

(3) Tenuto conto della giurisprudenza della sentenza del 28 luglio 2011, *Commissione/Ungheria*, C-274/10.

(4) Ved. sentenza del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, C-330/95.

(5) Cfr. punto 31, sentenza del 26 gennaio 2012, C-588/10 (in commento).

(6) La direttiva 2006/69/Ce del Consiglio del 24 luglio 2006, il cui contenuto è stato, poi, rifiuto nella nuova direttiva 2006/112/Ce, ha modificato la direttiva 77/388/Cee per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e ha abrogato talune decisioni che autorizzano misure derogatorie.

2. *I fatti di causa.* - Il caso di specie ha riguardato la controversia tra l'Amministrazione finanziaria (*Minister Finansów*) e la società polacca Kraft Food Polska SA (KFP), operante nel settore della produzione e della distribuzione di generi alimentari. La società, per concessione di sconti, restituzione di prodotti e nel caso di errori, emetteva un rilevante numero di fatture rettificate, ed, in questi casi, frequenti erano i ritardi nella ricezione delle conferme del ricevimento di tali fatture da parte dei destinatari, o la loro mancata ricezione. Per la società polacca, questi ritardi causavano l'impossibilità di procedere a debita riduzione dell'imponibile, come prevista dalla legge. La KFP rilevava, così, l'illegittimità della normativa nazionale, ex art. 29, parr. 4a-4c legge sull'Iva (legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi) che subordina la riduzione, sulla base di una fattura rettificata, dell'imponibile Iva dovuto, al possesso della conferma di ricevimento della stessa fattura, alla data di presentazione della dichiarazione fiscale. Adito il Tribunale amministrativo di Varsavia, quest'ultimo ha ritenuto che tale normativa non considerando l'effettiva base imponibile ridotta e prevedendo, invece, requisiti formali, fosse contraria al diritto dell'Unione europea, poiché gli artt. 73-90 (7) della direttiva Iva 2006/112/Ce (relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto) non obbligano a disporre della conferma di ricevimento di una fattura rettificata, e di conseguenza un siffatto obbligo è contrario ai principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità. Di contro, secondo l'amministrazione finanziaria, il requisito introdotto dal legislatore nazionale, che esige la conferma di ricevimento della fattura rettificata, non violerebbe né il principio di neutralità dell'Iva né quello di proporzionalità, rientrando nella facoltà riconosciuta dalla direttiva di scegliere le forme e i mezzi di attuazione del diritto alla riduzione della base imponibile. Proposto ricorso per cassazione, il giudice del rinvio sottopone, in ultimo, la questione alla Corte di Giustizia, chiedendo se il requisito che condiziona, secondo la normativa nazionale polacca, la riduzione della base imponibile rientri nella nozione

(7) Direttiva 2006/112/Ce, art. 73: "Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni"; art. 90: "In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri".

di condizione contemplata della direttiva 2006/112/Ce, ex art. 90, par. 1, e se violi il principio di neutralità dell'Iva e quello di proporzionalità.

Secondo la Corte di Giustizia, gli Stati membri possono stabilire i requisiti necessari per ridurre la base imponibile. Al legislatore interno la normativa europea, attribuisce potere discrezionale, infatti, l'art. 90, par. 1 prevede che "In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri". Inoltre, l'art. 273 (8) della suddetta disciplina, sancisce che i Paesi membri possano stabilire gli obblighi che ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le evasioni, nel rispetto dei principi di parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni *intra-Ue*, senza formalità connesse con il passaggio di frontiera, non imposizione di obblighi di fatturazione supplementari.

I giudici della Corte riscontrano l'assenza di violazione dei principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità. Tali principi non ostano al requisito individuato dalla norma in oggetto, e, precisano che, in caso di impossibilità ed eccessiva difficoltà di ottenere la conferma di ricevimento, in un tempo ragionevole, il soggetto passivo, fornitore di beni e servizi, possa provare con altri mezzi l'esistenza dei presupposti della riduzione. Sulla base all'art. 183 della sesta direttiva Iva "Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'Iva dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite". Ma dette modalità non devono ledere il principio di neutralità fiscale, gravando l'onere dell'imposta, in tutto o in parte, sul soggetto passivo (9).

(8) Direttiva 2006/112/Ce, art. 273: "Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'Iva e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi delle facoltà di cui al comma 1 per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3".

(9) Punto 30 della pronuncia in esame che richiama la sentenza del 28 luglio 2011, *Commissione/Ungheria*, causa C-274, in cui i giudici della Corte di Giustizia Ue sanciscono che il meccanismo della detrazione non è suscettibile di subire limitazioni e che i soggetti Iva possono impiegare tale meccanismo immediatamente rispetto al momento di effettuazione dell'operazione. Dal sistema delineato dalla sesta direttiva, l'Iva diventa esigibile e il diritto a detrazione dell'imposta sorge indipendentemente dalla effettiva cor-

In conclusione, avendo la società polacca rilevato che l'amministrazione finanziaria accetta unicamente come conferma di ricevimento una copia della fattura rettificata su cui il destinatario ha apposto il timbro, la Corte precisa che non può essergli negato, dinanzi alle autorità fiscali nazionali, il ricorso ad altri mezzi – copie della fattura rettificata e del sollecito inviato al destinatario dei beni o dei servizi ai fini dell'inoltro della conferma di ricevimento, nonché prove di pagamenti o la produzione di scritture contabili che consentono di individuare l'importo effettivamente versato – per provare che il destinatario ha cognizione della fattura rettificata.

3. *Sistema Iva e diritto di detrazione: la direttiva 2006/112/Ce.* - Al fine di comprendere più chiaramente il senso e la portata della sentenza e, rendendosi necessaria l'introduzione dell'argomento legato alle note di variazione, appare utile accennare alle linee essenziali dell'imposta sul valore aggiunto (10) e alla sua disciplina comunitaria.

Il modello comunitario dell'Iva, non rappresenta soltanto l'origine del tributo, ma costituisce il costante riferimento per le discipline nazionali. Infatti, il legislatore interno si trova frequentemente in un rapporto dialettico con i principi e le norme comunitarie in materia. Nella struttura dell'imposta sul valore aggiunto vi sono definizioni comunitarie fondamentali che sottraggono discrezionalità al legislatore interno, e compongono il già citato sistema comune dell'Iva (11). Tra l'altro, si osserva, che nell'ambito di tale sistema hanno piena effettività, anche, i principi enucleati dalla Corte di Giustizia, che contribuiscono ad un diritto non scritto ma di formazione giurisprudenziale, come il principio di neutralità dell'Iva e quello di proporzionalità, richiamati nella sentenza in esame.

responsione, Iva compresa, dell'importo dovuto per l'operazione eseguita. I giudici della Corte, accolgono la richiesta della Commissione europea, decretando che la norma ungherese non è conforme a quanto stabilito dalla normativa europea, laddove impone di riportare nel periodo di imposta successivo l'eventuale eccedenza di Iva senza poter chiedere il rimborso di tale eccedenza nell'anno di maturazione della stessa, concludendo che non vi è alcuna limitazione al rimborso dell'eccedenza Iva.

(10) Cfr C. SACCHETTO, *Armonizzazione e coordinamento fiscale nell'Unione europea* (voce), in Enc. giur. Treccani, 2010; A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000, 221 ss.

(11) Sui rapporti tra direttive comunitarie e normativa interna in tema di Iva, cfr. A. COMELLI, *L'armonizzazione fiscale e lo strumento della direttiva comunitaria in relazione al sistema dell'Iva*, in Dir. prat. trib., 1998, I, 1590 ss.

Nella controversia *de qua*, questi ultimi sono invocati, innanzitutto, nella causa principale, dalla società polacca, laddove sostiene che la normativa interna sull'Iva violerebbe entrambi, e, in seguito, vengono richiamati nella motivazione dai giudici della Corte Europea, in quanto, da una parte essi legittimano la discrezionalità del legislatore nazionale nel fissare le condizioni di riduzione dell'imponibile Iva, e dall'altra, sono considerati il presupposto di principio affinché lo Stato, in caso di impossibilità o eccessiva difficoltà, possa concedere il ricorso a strumenti alternativi, (nella sent. C-588/10, punto 40, "Nei limiti in cui il recupero entro un termine ragionevole, da parte del fornitore di beni o di servizi, dell'eccedenza dell'Iva versata all'amministrazione fiscale in base alla fattura iniziale divenga impossibile o eccessivamente difficile in ragione della condizione in parola nella causa principale, i principi di neutralità dell'Iva e di proporzionalità esigono che lo Stato membro interessato permetta al soggetto passivo di provare con altri mezzi, dinanzi alle autorità fiscali nazionali, da una parte, che ha fatto prova della diligenza necessaria nelle circostanze del caso di specie per accertare che il destinatario dei beni o dei servizi sia in possesso della fattura rettificata e che ne abbia preso conoscenza e, dall'altra, che l'operazione in questione sia stata effettivamente realizzata conformemente alle condizioni enunciate nella suddetta fattura rettificata").

La questione sollevata dalla società polacca, in merito alla legittimità della legislazione nazionale in materia di Iva, prende le mosse dalla frequente difficoltà in cui si trova la società, KFP, che emette un rilevante numero di fatture rettificate, ma la conferma del ricevimento delle stesse da parte dei destinatari avviene con ritardo o manca del tutto.

La fattura è un documento che, nell'imposta sul valore aggiunto, ha un particolare rilievo, in quanto la sua emissione vale come effettuazione dell'operazione imponibile e rende dovuta l'imposta in essa indicata. Il momento impositivo dell'imposta ne determina l'esigibilità, il *dies a quo* del termine entro il quale l'operazione deve essere fatturata e registrata. Ruolo centrale, anche a causa del peculiare meccanismo di funzionamento dell'Iva, è quello ricoperto dagli obblighi strumentali e dagli adempimenti richiesti al soggetto passivo del tributo, al fine di fornire un'adeguata rappresentazione delle operazioni imponibili.

Quando l'ammontare dell'imponibile o dell'imposta cambia, per qualsiasi motivo, e/o in conseguenza di eventi sopravvenuti, per rimediare ad errori ed inesattezze (nel caso della società polacca, KFP, si legge, per la concessione di sconti, la restituzione di prodotti e nel caso di

errori), è necessario procedere ad una rettifica (12). Se l'ammontare dell'imponibile o dell'imposta aumenta, deve emettersi una nuova fattura che contenga la rettifica. Invece, qualora venga meno o si riduca l'ammontare dell'imponibile o dell'imposta, in un momento successivo alla fattura, resta ferma la fattura già emessa, ed al fatto sopravvenuto può essere data rilevanza tributaria con l'emissione di una nota di variazione.

Il tema delle variazioni in diminuzione delle operazioni effettuate dal soggetto passivo (variazione dell'imponibile come nel caso in esame) è regolato dall'art. 90 della direttiva 2006/112/Ce (già art. 11, parte C, n. 1, della direttiva 77/388) (13); la norma rimette al legislatore interno la scelta dei requisiti o delle condizioni perché si proceda ad una debita riduzione dell'imponibile. Il possesso di una conferma di ricevimento da parte del destinatario prova che quest'ultimo è informato del fatto che deve calcolare il suo eventuale diritto a detrarre l'Iva sulla base della fattura rettifica, nel rispetto, quindi, del principio di neutralità. Come sarà chiarito nel successivo paragrafo, il possesso della fattura, documento che attesta l'esistenza e l'assoggettamento all'imposta dell'operazione economica, e la detrazione sono strettamente legati.

Pur occorrendo certezza delle prove per detta riduzione, i giudici della Corte di Giustizia, nella pronuncia in esame, aprono all'autorità fiscale polacca la possibilità di considerare validi strumenti di prova alternativi al possesso della conferma di ricevimento della fattura rettificata (sent. C-588/10, punto 41: "Possono servire, al riguardo, copie della fattura rettificata e del sollecito inviato al destinatario dei beni o dei servizi ai fini dell'inoltro della conferma di ricevimento nonché, come fatto valere dalla KFP all'udienza, senza essere contraddetta sul punto, prove di pagamenti o la produzione di scritture contabili che consentono di individuare l'importo effettivamente versato al soggetto passivo a titolo dell'operazione in questione, dal destinatario dei beni o dei servizi").

(12) M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica del diritto tributario*, a cura di F. Tesaro, Torino, 2001, 634 ss. Cfr. A. CARINCI, *Le variazioni Iva: profili sostanziali e formali*, in questa Rivista, 2000, I, 711 ss.

(13) In tema di variazioni (in aumento e in diminuzione) della base imponibile, vedere P. CENTORE, *Manuale dell'Iva europea*, Ipsoa, 2008, (La base imponibile delle operazioni), 786 ss., La diminuzione dell'operazione può riguardare la determinazione della base imponibile nel momento genetico, regolata dall'art. 79, lett. a) e b), della direttiva 2006/112/Ce, o la diminuzione in seguito all'effettuazione dell'operazione (diminuzione postuma) regolata dall'art. 90 della direttiva 2006/112/Ce.

3.1. Corretta attuazione del diritto di detrazione come realizzazione del principio di neutralità. - La neutralità è la caratteristica principale dell'Iva, e per questo motivo particolarmente vicina alle esigenze fiscali del sistema europeo. L'imposta sul valore aggiunto è stata ideata in sede europea ed è stata poi introdotta in tutti gli Stati membri, quale metodo di tassazione neutrale e trasparente nei passaggi intermedi di circolazione dei beni e dei servizi. Con la sua istituzione, si accoglie l'idea di un'imposta in grado di evitare distorsioni sul mercato e ineguaglianza di trattamento, in quanto, come sarà chiarito in seguito, particolarmente adatta alla tassazione delle transazioni internazionali (14).

È un'imposta indiretta sui consumi (15), che grava sul consumatore in proporzione del prezzo finale del bene, ed è neutrale rispetto al numero di passaggi: si applica al corrispettivo del bene o servizio ad ogni passaggio, ma dall'imposta applicata alla massa dei corrispettivi si detrae l'imposta dovuta sugli acquisti. In questo modo colpisce solo il valore aggiunto (16). Tale meccanismo determina la neutralizzazione dell'incidenza delle prestazioni tributarie rispetto al numero dei passaggi intermedi subiti dal bene o dai servizi, tra la fase della produzione e quella dell'immissione in consumo. Questa caratteristica si riflette anche sul piano internazionale. Invero, il funzionamento dell'imposta, che grava solo sul consumatore finale, determina la trasparenza del tributo all'atto di trasferimento di un bene o di un servizio all'interno del mercato europeo, favorendo le trattazioni commerciali.

Tra gli obiettivi generali della Comunità europea, la neutralità fiscale si delinea in modo netto attraverso il profilarsi della necessità che l'imposizione non alteri il naturale andamento del mercato; nel campo delle imposte indirette è stata perseguita attraverso l'introduzione dell'Iva (17),

(14) In tema, L. TOSI, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, in *L'imposta sul valore aggiunto sulle transazioni internazionali*, Padova, 2009.

(15) Iva è un'imposta generale sui consumi, che colpisce la spesa sostenuta dal consumatore finale. Più volte la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha precisato che: "il sistema comune dell'Iva consiste nell'applicazione ai beni ed ai servizi fino allo stadio del commercio al dettaglio compreso, una imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e servizi"; vedi Corte di Giustizia; sentenza del 4 febbraio 1988, causa C-255/86, *Commissione c. Regno del Belgio*; sentenza del 18 dicembre 1997, causa C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co. KG*; sentenza del 29 febbraio 1996, causa C-215/94, *Mohr*.

(16) Attraverso la seconda direttiva Iva si è stabilito che il metodo di detrazione per colpire il valore aggiunto è quello dell'"imposta da imposta".

(17) A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, cit.

caratterizzata da un meccanismo, rivalsa e detrazione, che non incide fiscalmente su coloro che operano nelle fasi di produzione e di scambio (18), e per questo motivo neutrale. Anche secondo consolidata giurisprudenza comunitaria (19), la neutralità dell'Iva garantisce la concorrenzialità delle imprese e del mercato comune, costituendo nell'ordinamento comunitario una sintomatica applicazione del principio di neutralità fiscale.

La rivalsa, strumento per la ripartizione dell'imposta tra i soggetti coinvolti nell'operazione, non è contemplata espressamente dalla sesta direttiva, laddove il legislatore comunitario si limita ad obbligare l'addebito in fattura dell'imposta, e ad individuare il soggetto passivo ai fini Iva; comunque è presente nel sistema comunitario dell'imposta in oggetto, e la si desume dagli artt. 168 ss. della direttiva 2006/112/Ue, e dall'art. 226 della stessa. Il mero addebito dell'imposta, non obbliga il cedente/prestatore a rivalersi sulla propria controparte. Dall'art. 168 della sesta direttiva, rubricato "Origine e portata del diritto a deduzione", si evince che sulla base della rivalsa si ricostruisce la detrazione; infatti nella lett. a) l'articolo precisa che nella misura in cui i beni e servizi sono impiegati ai fini di operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore l'Iva dovuta o assolta per merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo. Allo stesso modo, l'art. 226 della medesima direttiva indica il contenuto della fattura, e imponendo l'addebito nel documento finale, presuppone la rilevanza della rivalsa.

La neutralità di questo tributo, fondamentale nell'esercizio della libertà del mercato europeo, si realizza, nella pratica, attraverso la detraibilità dell'Iva dovuta sugli acquisti, consentendo il recupero degli oneri

L'Iva è un'imposta plurifase non cumulativa, caratteristica, invece, dei tributi prima applicati negli Stati membri (come, ad es., Ige in Italia), che colpivano il valore pieno dei beni e dei servizi scambiati ad ogni fase del processo produttivo e distributivo, e l'imposizione di ciascuna fase si cumulava con le altre. L'Iva, pur essendo plurifase, si applica, ad ogni passaggio, al corrispettivo del bene e del servizio, ma dall'imposta applicata alla massa dei corrispettivi si detrae l'imposta dovuta sugli acquisti.

(18) Sulla funzione della detrazione all'interno del sistema Iva, M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005; L. FAZZINI, *Il diritto alla detrazione nel tributo sul valore aggiunto*, Verona, 2000.

(19) Al riguardo, la sentenza *Hong Kong Trade* del 1° aprile 1982, causa 89/81; la sentenza *Bergandi* del 3 marzo 1988, causa 252/86; la sentenza *Commissione c. Grecia* del 23 maggio 1996, causa-331/94; la sentenza *Wellcome trust* del 20 giugno 1996, causa C-155/94; la sentenza *Isle of Wight* del 16 settembre 2008, causa C-288/07.

fiscali pagati nelle fasi precedenti del ciclo produttivo e distributivo. Sotto tale profilo la Corte di Giustizia ha affermato che il sistema delle detrazioni è teso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'Iva dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Di conseguenza, il sistema comune garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività (20).

Il diritto di detrazione nasce quando si realizza l'operazione soggetta ad imposta (ex art. 167 della direttiva 2006/112/Ce, sancisce che "Il diritto a detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile"). Quest'ultimo spetta al soggetto passivo se il servizio reso (o il bene acquistato) viene concretamente utilizzato per effettuare operazioni imponibili (ex art. 168 direttiva 2006/112/Ce (21)), ed è condizionato al possesso di regolare fattura, che attesti l'esistenza e l'assoggettamento ad Iva dell'operazione economica, (ex art. 178 della direttiva 2006/112/Ce). Per l'attuazione del principio di neutralità dell'Iva la fatturazione assume un ruolo fondamentale, e la giurisprudenza evidenzia fortemente il vincolo dell'indetraibilità dell'Iva assolta prima del ricevimento della relativa fattura (22).

Tale diritto, di tipo comunitario, mira a realizzare, quindi, la neutralità economica dell'imposta sul valore aggiunto, come espresso dalla Corte di Giustizia in numerose sentenze. Secondo costante giurisprudenza il diritto alla deduzione previsto dagli artt. 167 ss. della sesta direttiva Iva (23) costituisce parte integrante del meccanismo di funzionamento dell'imposta, e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni se non espressamente previste dalla normativa comunitaria (24).

(20) Corte di Giustizia europea, sentenza 15 gennaio 1998, causa C-37/95, *Ghent Coal Terminal*, par.15. La centralità dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta nel sistema Iva è stata attestata in numerose sentenze della Corte di Giustizia, cfr. Corte di Giustizia Ue, sentenze C-286/94, C-340/95, C-401/91 e C-47/96, in questa Rivista, 1998, III, 77 (nota di P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*).

(21) L'art. 168 della direttiva 2006/112/Ce, prevede: "Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore: a) l'Iva dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo".

(22) Corte di Giustizia Ue, sentenza 29 aprile 2004, causa C-12/02.

(23) Secondo l'art. 167 di detta direttiva, "diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile".

(24) Tra le altre: Corte di Giustizia, sentenza 6 ottobre 2005, causa C-243/03, *Com-*

Le regole comunitarie, in materia, non statuiscono un termine entro il quale esercitare il diritto di detrazione: La sesta direttiva indica l'immediatezza della nascita di tale diritto, ma rinvia agli Stati membri la definizione del termine entro il quale consentirne l'esercizio. Nel meccanismo applicativo dell'Iva gioca un ruolo fondamentale l'obbligo di fatturazione, il quale risponde non solo all'esigenza di documentazione e controllo delle operazioni, ma è, soprattutto, necessario ad assicurare la creazione del titolo che legittima il cedente o prestatore ad esercitare la rivalsa e l'acquirente o committente ad operare la detrazione dell'imposta che risulta addebitata in fattura (25). La normativa comunitaria non prevede particolari obblighi per operare la detrazione dell'Iva sulle operazioni imponibili, non vi è limite temporale, né specifici adempimenti formali, quale quello della registrazione della fattura (26), e non impone la perdita del diritto alla detrazione (27).

Nella sentenza in commento, dall'*iter* argomentativo tratteggiato dai giudici della Corte affiora un importante dato che riguarda le condizioni per il rimborso dell'imposta, fissate dagli Stati membri, che, nel rispetto del principio fondamentale del sistema comune dell'Iva, la neutralità, devono consentire al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata.

La disciplina dell'imposta sul valore aggiunto, così come contemplata dalla direttiva comunitaria, prevede l'istituto del rimborso esclusivamente con riferimento alla fattispecie dell'eccedenza detraibile (28), (non da indebito (29)). L'art. 183 della sesta direttiva Iva è la sola disposizione a prevedere il rimborso ("qualora, per un periodo d'imposta,

missione/Francia; sentenza 6 ottobre 2005, causa C-204/03, *Commissione/Spagna*; sentenza 21 febbraio 2006, causa C-255/02, *Halifax*.

(25) Fattura come titolo formale di legittimazione dell'esercizio del diritto di detrazione, F. FORTE, *La funzione della fattura nel sistema dell'Iva*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1972, I, 332 ss.; M. LOGOZZO, *L'obbligo della fatturazione nell'Iva*, Milano, 2005.

(26) Gli Stati membri, previa autorizzazione comunitaria, possono, però, stabilire, per l'esercizio della detrazione, ulteriori adempimenti formali.

(27) Sentenza Corte di Giustizia del 15 luglio 2010, causa C-368/09, "La Corte ha ritenuto che gli Stati membri possano imporre vincoli che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare evasioni".

(28) Vi è eccedenza quando la somma dell'Iva detraibile e dei versamenti effettuati in corso d'anno supera il debito d'imposta. L'eccedenza è un credito del contribuente (credito non da indebito).

(29) Vedi A. PACE, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in Giurisprudenza sistematica di diritto tributario, a cura di F. Tesaurò, Torino, 2001, 724 ss. Per un esame della disciplina comunitaria, vedi A. COMELLI, *Iva comunitaria e Iva nazionale*, cit.

l'importo delle detrazioni superi quello dell'Iva dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite").

Il rimborso Iva si collega naturalmente all'esercizio del diritto di detrazione da parte del soggetto passivo, diritto più volte riconosciuto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia (30), ed innegabilmente dipendente dal principio di neutralità, secondo cui nessuno, ad eccezione del privato consumatore, può rimanere inciso dall'imposta. L'applicazione di un'imposta superiore a quella effettiva determina una fattispecie di indebita applicazione dell'Iva, causa di effetti distorsivi della neutralità. Spetta agli Stati membri fissare i requisiti necessari per le domande di rimborso, nel rispetto dei principi di equivalenza, di analoghe procedure interne e di effettività, vale a dire nel rispetto dell'esercizio dei diritti dell'ordinamento comunitario (31). Nel caso in esame, la Corte rileva

(30) La Corte di Giustizia ha affermato il principio del diritto al rimborso degli importi riscossi da uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione. Sin dagli anni '60, numerose sono le sentenze: sentenza 16 dicembre 1960, causa C-6/60, *Jean E. Humblet*; sentenza 16 dicembre 1976, causa C-33/76, *Rewe-Zentralfinanz* (punto 5) e causa 45/76, *Comet BV*, (punti 12 e 13); sentenza 27 marzo 1980, causa 61/79, *Denkavit Italiana srl*, (punto 12); sentenza 10 luglio 1980, causa 811/79, *Ariete spa*, (punti 9, 12 e 14); sentenza 29 giugno 1988, causa C-240/87, *Deville*, (punto 11); sentenza 9 novembre 1983, causa C-199/82, *San Giorgio*, (punto 12); sentenza 2 dicembre 1997, causa C-188/95, *Fantask*, (punto 38); sentenza 14 gennaio 1997, cause riunite da C-192/95 a C-218/95, *Comateb ed altre*, (punto 20); sentenza 9 febbraio 1999, causa C-343/96, *Dilexport srl*; sentenza 11 luglio 2002, causa C-62/00, *Marks & Spencer*; sentenza 7 dicembre 2010, causa C-398/08, *Audi*.

(31) Sentenza 15 marzo 2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH*, in commento M. LOGOZZO, *La Corte Ue apre al rimborso dell'Iva indebita anche a favore del cessionario*, in Riv. giur. trib., 2007, 563 ss.; A. FERRARO, *Il rimborso dell'imposta "traslata" è vietato solo se espressamente previsto dalla legge*, in Riv. giur. trib., 2007, 667 ss. Si veda, inoltre, L. DEL FEDERICO, *Lo standard europeo di tutela tra effettività ed equivalenza: ripetizione dell'indebito, rimborso del tributo e risarcimento del danno*, par. 9, 151 ss., in Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea, Milano, 2010. Gli unici limiti posti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia a garanzia dell'ordinamento europeo riguardano le condizioni, le modalità ed i termini dell'azione, che non debbono essere disciplinati in modo differenziato, con regime meno favorevole di quello relativo alle normali equivalenti azioni di diritto interno, e l'effettiva possibilità di esperire l'azione, nel senso che la disciplina nazionale (quand'anche non differenziata), non deve essere così restrittiva da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti. È noto che, ogni volta che viene devoluta agli Stati membri la disciplina di un diritto nato da disposizione europee, quest'ultimi non hanno piena autonomia, ma devono attenersi ai principi di equivalenza ed effettività in senso stretto (corollari del principio di effettività). Il principio di effettività è indicato come il limite all'autonomia procedi-

che se, sulla base delle condizioni nelle quali le domande di rimborso possono essere esercitate, quest'ultimo divenga impossibile o eccessivamente oneroso, è compito degli Stati individuare le modalità che consentono al soggetto passivo di recuperare l'imposta indebitamente fatturata. Il soggetto passivo mediante la conferma di ricevimento di una fattura rettificata, rimessa dal destinatario di beni o servizi, può calcolare l'Iva dovuta (sulla base degli importi indicati sulla fattura rettificata) e recuperare l'integrità dell'eccedenza versata. Questi è, invece, leso quando il fornitore di beni o servizi non può ottenere la conferma di tale ricevimento entro un termine ragionevole; per i giudici comunitari, il principio di neutralità giustifica il ricorso a mezzi differenti per provare di aver operato secondo legge, precisamente, di aver usato la diligenza necessaria ad accertare che il destinatario di beni e servizi sia in possesso della fattura rettificata, che ne sia, quindi a conoscenza, e che l'operazione sia stata realizzata come nella fattura rettificata.

4. *La misura della discrezionalità risiede nel principio di proporzionalità* (32). - Nel sindacato di legittimità della Corte, nella sentenza che si annota, è insito l'esame della conformità al principio di proporzionalità. Nel disciplinare il funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, gli Stati membri possono in parte distaccarsi dai principi comuni, ma devono seguire un criterio di proporzionalità, riferito alla idoneità

mentale che la Comunità europea ha riconosciuto agli Stati membri per l'applicazione del diritto comunitario. Sul tema A. ADINOLFI, *La tutela giurisdizionale nazionale delle situazioni soggettive individuali conferite dal diritto comunitario*, in *Il dir. dell'Ue*, 2001, 41; C.G. RODRIGUEZ IGLESIAS, *Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2001, 5.

(32) Principio originario del diritto tedesco. In origine, il criterio di interpretazione della legge, ha poi esteso per oggetto e ambito applicativo la sua portata quale limite di legittimità dell'attività amministrativa e legislativa. Dal diritto tedesco al diritto comunitario, è, oggi, presente in tutti gli ordinamenti dei singoli Paesi membri. Contributi significativi: G. CAVAZZONI, *Principi del "divieto di eccesso" e di "proporzionalità" nella giurisprudenza tributaria tedesca*, in questa Rivista, 1995, I, 331 ss.; N. EMILIOU, *The Principle of Proportionality in European Law - A Comparative Study*, London, 1996; D.U. GALETTA, *Dall'obbligo di trasposizione delle direttive all'obbligo di rispetto del principio di proporzionalità*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 1997, 89 ss.; W. VAN GERVEN, *The Effect of Proportionality on the Actions of Member States of European Community: National Viewpoints from Continental Europe*, in E. Ellis (a cura di), *The Principle of Proportionality in the Laws of Europe*, cit., 37 ss.; F. VANISTENDAEL, *Le nuove fonti del diritto ed il ruolo dei principi comuni nel diritto tributario*, in AA.VV., *Per una costituzione fiscale europea*, Padova, 2008, 102.

del mezzo, necessaria per raggiungere lo scopo voluto (33). Tale criterio indica la legittimità necessaria ai fini dell'applicazione delle norme impositive. Oltre ad essere parametro di verifica dell'azione del legislatore interno (o dell'amministrazione), nella pratica riveste anche il ruolo di *ratio* di norme espresse, criterio di interpretazione normativo (34). Il principio di proporzionalità caratterizzandosi soprattutto per la sua dimensione comunitaria (35), nella giurisprudenza della Corte di Giustizia viene, di frequente, adottato nel bilanciamento degli interessi contrapposti tra ordinamento comunitario e quello nazionale. Il ricorso ad esso non corrisponde ad una valutazione astratta, ma è utilizzato dalla Corte in aderenza alla realtà dell'ordinamento. Difatti la "sproporzionalità" della norma viene individuata dal giudice europeo solo "quando nell'ordinamento giuridico nazionale siano prevedibili o esistano già mezzi idonei, meno pregiudizievoli" (36). Bisogna, comunque, tener conto che oggetto del giudizio che compie la Corte di Giustizia non è il potere impositivo, come previsto dalle norme nazionali, ma la misura in cui quest'ultime possano derogare, deviare o interferire con gli interessi dell'ordinamento comunitario. In un'ottica di ponderazione equilibrata degli interessi comunitari e nazionali, secondo sindacato di proporzionalità, anche le posizioni giuridiche soggettive sono riconosciute e tutelate, perché funzionali al soddisfacimento dei principi comunitari; come nel caso del diritto di detrazione dell'Iva, attraverso il quale si realizza la neutralità fiscale, e che deve essere garantito nell'ordinamento interno, riconoscendo la discrezionalità al legislatore.

Per la prima volta, nel 1956 (37), il principio di proporzionalità veniva applicato dalla Corte di Giustizia nella materia tributaria, in merito

(33) Il controllo di proporzionalità della normativa interna implica il controllo di tre *standard*: idoneità, adeguatezza e necessità. L'idoneità costituisce la capacità di perseguire l'obiettivo della norma interna così da consentire la valutazione della congruità rispetto al fine; l'adeguatezza, è l'attività discrezionale per il bilanciamento dei valori; e la necessità viene indicata a causa dell'assenza di strumenti ugualmente efficaci per raggiungere l'obiettivo dell'ordinamento nazionale.

(34) In riferimento alla prospettiva italiana e amministrativa, si vedano, D.U. GALETTA, *Discrezionalità amministrativa e principio di proporzionalità*, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 1994, 139 ss.; SANDULLI, *La proporzionalità e la giurisprudenza dell'azione amministrativa*, Padova, 1998.

(35) Principio di proporzionalità nel diritto comunitario, si veda D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità nella giurisprudenza comunitaria*, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 1993, 837-851.

(36) Sentenza 19 settembre 2000, C-177/99 e C-181/99, *Ampafrance-Sanofi*.

(37) Sentenza 29 novembre 1956, C-8/55, *Fédération Charbonnière de Belgique*.

ai limiti della norma giuridica nazionale rispetto al sistema giuridico comunitario; ma è nella giurisprudenza comunitaria degli anni '80 che la Corte ricorre ad esso in relazione alle problematiche tributarie, che, attualmente, sono oggetto di particolare attenzione, quali il regime delle prove e l'uso delle presunzioni, l'efficacia dei controlli e delle misure di lotta all'evasione (38).

La sua applicazione è strettamente legata all'armonizzazione fiscale. Infatti, il giudizio comunitario di proporzionalità assume un ruolo importante nell'ambito delle norme sul procedimento tributario, che, (salvo quella doganale), non rientrano in essa. L'accertamento e la riscossione, nella direttiva Iva 2006/112/Ce, sono analizzati indirettamente quando la normativa prevede che gli Stati membri adottino le misure di controllo, di dichiarazione e di pagamento dei tributi, per contrastare l'evasione e garantire l'esatta riscossione dell'imposta. Inoltre, nella sentenza *Garage Molenheide* (39) del 1997, la Corte di Giustizia ha sancito che le norme procedurali e i provvedimenti amministrativi, che riguardano la riscossione, rientrano nella competenza esclusiva dello Stato, escludendo che possano essere ricondotte all'area dell'armonizzazione.

È, comunque, necessario precisare che la proporzionalità, in tale area, non solo, ha il ruolo "negativo" di limitare la discrezionalità degli Stati, ma anche uno "positivo" di realizzare dell'integrazione giuridica della norma.

Posto che il potere amministrativo fiscale e i procedimenti di controllo e riscossione siano riconosciuti dalla normativa interna, devono comunque rispettare i vincoli comunitari contribuendo all'armonizzazione. Il sistema dell'Iva evidenzia la complementarietà delle norme procedurali con la disciplina sostanziale armonizzata, e, dunque, rispetti-

(38) Si vedano, P. PISTONE, *Presunzioni assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, cit., 91-115; M. PIASENTE, *Le "deroghe al diritto a detrazione Iva in ragione della lotta all'evasione e alla frode fiscale" e il temperamento del principio di proporzionalità nella giurisprudenza della Corte di Giustizia*, in questa Rivista, 2002, III, 34-48; A. MELONCELLI, *Il controllo di proporzionalità e la giurisprudenza comunitaria in materia fiscale*, in questa Rivista, 2005, I, 779-808; A. MONDINI, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità, crisi del sistema o dell'armonizzazione?*, in Riv. dir. fin. e sc. fin., 2007, II, 52-79; P. MARCHESOU, *Uguaglianza e proporzionalità nel diritto tributario*, in "Per una Costituzione europea", Padova, 2008, 237-248.

(39) Sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite, C-286/94, C-340/95, C-401/95, C-47/96, *Garage Molenheide*, con nota di P. PISTONE, *Presunzione assolute, discrezionalità dell'amministrazione finanziaria e principio di proporzionalità in materia tributaria secondo la Corte di Giustizia*, cit., 77.

vamente, la proporzionalità delle procedure con i profili comunitari dell'imposta.

Non può essere trascurato, in questa sede, anche lo stretto legame tra il principio di proporzionalità e quello di divieto di abuso del diritto comunitario. Detti principi, pur avendo una propria autonomia, si muovono in modo coordinato all'interno dell'ordinamento europeo (40).

Più volte la Corte di Giustizia ha sostenuto che nella lotta agli abusi della normativa comunitaria con finalità elusive è necessario rispettare il principio di proporzionalità, in modo da non eccedere nel raggiungimento di detto scopo (41). Una siffatta esigenza è fortemente sentita in materia di Iva, in quanto l'eccessivo contrasto alle condotte abusive potrebbe compromettere il principio di neutralità dell'imposta. E, come si è già anticipato, tale assunto rappresenta il più utile strumento per realizzare la neutralità fiscale nel sistema comune europeo. Pertanto, le misure che si applicano alla generalità dei casi, in modo sproporzionato al raggiungimento dello scopo di contrastare le evasioni e le elusioni tributarie, violano il principio della neutralità, e, per questo motivo, sono lesive della disciplina comunitaria dell'Iva. In tema di abuso del diritto, anche la Corte di Giustizia ha affermato che gli Stati membri devono conformarsi al principio di proporzionalità, facendo ricorso a mezzi necessari per raggiungere gli obiettivi interni, non recando, però, alcun pregiudizio ai principi comunitari relativi all'Iva. Una presunzione assoluta, a differenza di una semplice, eccedendo quanto necessario per un'efficace riscossione, pregiudicherebbe il principio di proporzionalità; occorre il controllo giurisdizionale non solo del giudice di merito, ma anche del giudice dell'esecuzione, è quanto stabilito dalla Corte di Giustizia, nella sentenza 18 dicembre 1997 (cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96), avente ad oggetto la normativa belga che consente all'amministrazione di trattenere l'eccedenza Iva richiesta in ipotesi di fondati sospetti di frode o di esistenza di un proprio credito controverso. Nella medesima sentenza, la Corte afferma che è rimessa al giudice *a quo* la valutazione di compatibilità tra i provvedimenti interni e il diritto comunitario, essendo compito esclusivo della Corte fornire elementi interpretativi attinenti al diritto comunitario.

(40) L'effettività e l'uniforme applicazione del diritto comunitario, principi collegati a quello di proporzionalità, come affermato dalla Corte di Giustizia, costituiscono alcuni limiti al divieto di abuso del diritto comunitario.

(41) Si vedano, in proposito, sentenza Corte di Giustizia, causa C-196/04, *Cadbury-Schweppes*, punto 57 e sentenza Corte di Giustizia, causa C-28/95, *Leur-Bloem*, punto 41.

Il principio di proporzionalità ha una notevole rilevanza pratica, estendendosi l'ambito applicativo su più livelli. Può assumere diversi ruoli: come parametro di legittimità dell'azione del legislatore (e dell'amministrazione), come strumento di bilanciamento degli interessi nazionali e delle regole comunitarie. In primo luogo, si configura quale principio immanente nell'ordinamento comunitario, agendo come limite di compatibilità entro cui deve operare l'attività di produzione normativa degli organi comunitari, interpretando pienamente la *ratio* del principio di armonizzazione. Quest'ultimo racchiude in sé un'esigenza di proporzionalità, laddove non prevede una uniformazione del diritto, ma una sorta di scostamento che prende corpo attraverso la discrezionalità concessa agli Stati membri in talune materie. La direttiva Iva, agli artt. 90 e 273 qui analizzati, contemplando un margine di manovra discrezionale, implica che gli Stati siano avveduti nell'utilizzare strumenti adeguati e proporzionali ai propri fini. Ulteriore applicazione del principio si rinviene nel caso di un provvedimento nazionale che deroghi a disposizioni comunitarie, ove sia necessario verificare il contemperamento, in termini di minor sacrificio, tra l'interesse nazionale che giustifica la norma di deroga e la rinuncia all'obiettivo comunitario. Ciò avendo pratica rilevanza nell'ambito delle *Rule of reason* (42), ovvero le cause di giustificazione elaborate dalla Corte di Giustizia, nell'ipotesi in cui valuta l'idoneità di interessi nazionali a derogare ai principi fondamentali di non discriminazione e non restrizione dell'ordinamento comunitario. L'ambito applicativo più problematico riguarda, da ultimo, l'operatività del principio di proporzionalità nell'attività normativa degli Stati mem-

(42) Sulle *Rule of Reason*, B.J.M. TERRA - P.J. WATTER, *European tax law, The Hague*, 2005, 57; M. CONDINANZI - A. LANG - B. NASCIBENE, *Cittadinanza dell'Unione e libera circolazione delle persone*, Milano, 2003, 201 ss.; G. MELIS, *Perdite intracomunitarie: imposizione e territorialità*, in *Rass. trib.*, 2008, 1491 ss. In particolare, la Corte ha identificato tre ordini di motivi imperativi di interesse degli Stati membri: la coerenza del sistema fiscale interno (sent. Corte di Giustizia, 28 gennaio 1992, causa C-204/90, *Bachmann*, e sent. Corte di Giustizia, 11 agosto 1995, causa C-80/94, *Wielockx*); l'esigenza di contenere l'evasione e l'elusione fiscale; l'effettività dei controlli e degli accertamenti tributari. Il *Leading case* in materia è la sentenza *Cassis de Dijon*, 20 febbraio 1979, causa C-120/78, in cui la Corte era chiamata a giudicare la compatibilità del Trattato di una legge tedesca che fissava un contenuto alcolico minimo per la commercializzazione di una bevanda come alcolica; e fu, in quell'occasione, stabilito che le prescrizioni che ostacolano l'esercizio delle libertà possono essere accettate "quando siano necessarie per rispondere ad esigenze imperative attinenti, in particolare, all'efficacia dei controlli fiscali, alla protezione della salute pubblica, alla lealtà dei negozi commerciali e alla difesa dei consumatori".

bri, in quanto, nella materie in cui è lasciata discrezionalità al legislatore nazionale, è canone di legittimità dell'azione interna.

5. *Considerazioni conclusive.* - Dalle riflessioni svolte, è emerso che l'imposta sul valore aggiunto risente dell'incisività dei principi comunitari non solo in relazione al suo impianto originario, ma anche con riferimento al rapporto con le normative interne degli Stati membri.

La conferma del ricevimento della fattura rettificata, che prova la conoscenza della riduzione dell'imponibile, non solo consente la detrazione, realizzando così la neutralità dell'imposta, ma, essendo disposta discrezionalmente dal legislatore interno, è strumento della proporzionalità richiesta anche in tema di armonizzazione, per contemperare i principi comunitari e gli interessi nazionali. La pronuncia in rassegna consente di rimarcare la priorità dei principi comunitari di neutralità e proporzionalità, propri della disciplina del sistema comune dell'Iva, come rilevato dalla sesta direttiva del 2006. I citati principi rivestono il ruolo di *ratio* ispiratrice sia delle norme comunitarie sia delle materie rimesse alla discrezionalità del legislatore interno. Il compito riconosciuto agli Stati membri, ad esempio, dall'art. 90 di stabilire le condizioni perché la base imponibile Iva sia debitamente ridotta, e dall'art. 273 di prevedere gli obblighi che ritengono necessari per garantire un'esatta riscossione ed evitare frodi ed evasioni, è oggetto della causa analizzata in questa sede. Pur essendo necessaria la certezza di prove al fine di un'esatta riscossione, non possono essere violati i principi e le norme comunitarie. Si sviluppa un bilanciamento di valori tra certezza del diritto interno e primato del diritto comunitario, giocando, in questo caso, un ruolo determinante la giurisprudenza dei giudici di Lussemburgo (43).

Questi ultimi, pur ritenendo legittima la norma dall'ordinamento polacco che prevede il requisito necessario per ridurre l'imponibile, perché conforme alla direttiva comunitaria, non escludono che, in caso di impossibilità o eccessiva difficoltà, si possa ricorrere a mezzi di prova differenti o contemplati dalla norma interna.

In tal modo, questa sentenza può inserirsi nell'orientamento giurisprudenziale che, da una parte è diretto ad assicurare il rispetto dei principi comunitari, e dall'altra intende porre un freno al dilagare di frodi fi-

(43) La Corte di Giustizia europea, a seguito dell'entrata in vigore del TFUE, Trattato di Lisbona, ha visto aumentare le proprie competenze con riguardo alla discrezionalità legislativa interna, ved. P. MARCHESSOU, *Le conseguenze fiscali del Trattato di Lisbona*, in *Rass. trib.*, 2010, 595.

pratica, diversi
ore (e
nteressi
a quale
e limite
ormati-
princi-
di pro-
ma una
tà con-
tt. 90 e
zionale,
guati e
si rin-
osizio-
in ter-
norma
tica ri-
giusti-
valuta
ntali di
nitario.
ratività
i mem-

The Ha-
Unione e
comuni-
Corte ha
tenza del
1/90, Ba-
l'esigen-
accerta-
febbraio
del Trat-
mercializ-
prescri-
siano ne-
cacia dei
mmerciali

scali, in particolare dell'Iva (44). Occorre, quindi, certezza nella riscossione al fine di garantire che l'imponibile equivalga al corrispettivo realmente ricevuto, ma è necessario che gli obblighi previsti dalla norma non oltrepassino i principi comunitari. Tali canoni, che hanno un valore centrale nell'imposta sul valore aggiunto, come testimoniato dall'esercizio del diritto di detrazione e dal principio di armonizzazione, rispondono all'esigenze proprie dell'ordinamento comunitario, soprattutto in materia tributaria.

Per maggiore comprensione è importante fare una premessa. Il Preambolo alla direttiva prevede regole comuni circa la formazione della base imponibile nei diversi Paesi membri, ma non con riguardo alla riscossione dell'imposta. Il sistema comune dell'Iva, che prevede l'applicazione ai beni ed ai servizi di un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al loro prezzo, (ex art. 1, par. 2, della direttiva Iva) garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche.

Obiettivo della direttiva Iva è la lotta contro frodi ed evasioni (45), ma tale normativa pur non prevedendo norme antielusive e antievasione, è intervenuta sulla procedura che uno Stato deve adottare per l'introduzione nel proprio ordinamento di norme di questo tipo. È chiaro che la

(44) In tema, ed in modo particolare circa il fenomeno elusivo e di abuso del diritto, si sottolinea la copiosa giurisprudenza comunitarie e nazionale, si veda, G. ZIZZO, *L'elusione tra ordinamento nazionale ed ordinamento comunitario: definizioni a confronto e prospettive di coordinamento*, in Quaderni RDT, Milano, 2009, 57 ss.; P. PRISTONE, *Il divieto di abuso come principio del diritto tributario comunitario e la sua influenza sulla giurisprudenza tributaria nazionale*, in Quaderni RDT, Milano, 2009, 281 ss.; F. TESAURO, *Divieto comunitario di abuso del diritto (fiscale) e vincolo da giudicato esterno incompatibile con il diritto comunitario*, in Giur. it., 2008, 1029. Nelle sentenze 21 febbraio 2006, C-255/02, *Halifax* e 12 settembre 2006, C-196/04, *Cadbury Schweppes*, la Corte di Giustizia ribadisce, conformemente al suo consolidato orientamento, che lo scopo per il quale vengono poste in essere operazioni rientranti nel campo Iva non ha alcun rilievo; pertanto, anche operazioni finalizzate soltanto a realizzare un vantaggio fiscale debbono soggiacere all'Iva, in presenza delle caratteristiche delle operazioni imponibili. La Corte afferma che gli operatori non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario: censurando, in questo modo, gli abusi nel settore Iva.

(45) Al riguardo, Corte di Giustizia, sez. V, 29 aprile 2004, causa C-487/01, *Gemeente Leusden*. Sul concetto del comportamento abusivo ed elusivo si veda il commento alla sentenza *Halifax* di M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in questa Rivista, 2006, III, 122.

frode Iva infrange il diritto di detrazione, quindi, gli Stati membri devono prevedere mezzi per combattere questo tipo di atteggiamenti.

Il comma 1 dell'art. 273 della direttiva stabilisce che gli Stati possono introdurre gli obblighi che ritengono necessari per la corretta riscossione dell'Iva, nel rispetto dei principi di parità di trattamento per le operazioni interne e quelle tra i Paesi membri, e a condizione che tali obblighi non comportino scambi tra Stati con formalità connesse con il passaggio di una frontiera. Inoltre, l'art. 375 concede agli Stati membri interessati, previa autorizzazione del Consiglio Ue, di "introdurre misure particolari di deroga (...), allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare alcune evasioni od elusioni fiscali" (46).

L'indirizzo interpretativo della Corte di Giustizia, che ha legittimato la disposizione della legge polacca conforme al dettato dell'art. 90 di direttiva 2006/112/Ce, rinviene la sua logicità nei principi di neutralità e di proporzionalità, propri del sistema europeo e comune dell'Iva, non tralasciando di segnalare l'accento che la Corte pone sulla possibilità di individuare strumenti e modalità procedurali ritenuti idonei a consentire al soggetto passivo il recupero dell'imposta indebitamente fatturata (47).

La norma polacca è coerente con il dettato della direttiva europea in materia di Iva, in questo caso il principio di neutralità è rispettato in quanto consente il recupero dell'imponibile mediante l'esercizio del diritto di detrazione, e la discrezionalità che il legislatore polacco ha esercitato nel prevedere le condizioni per procedere alla riduzione dell'imponibile, rientra nel concetto di proporzionalità. Ma la legittimità dell'intervento discrezionale dello Stato si realizza anche concedendo strumenti di prova alternativi, che garantiscano un'esatta riscossione dell'imposta, a sua volta presupposto di neutralità, in un'ottica di effettività e certezza del sistema comune.

In conclusione, l'interesse suscitato dalle osservazioni coneguate

(46) La procedura prevede che lo Stato membro che intende introdurre le misure derogatorie alla direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare frodi o evasioni fiscali, invia una domanda alla Commissione, fornendo tutti i dati necessari. Se la Commissione ritiene di non avere tutte le informazioni necessarie, contatta lo Stato membro interessato entro due mesi dal ricevimento della domanda chiedendo di specificare quali informazioni aggiuntive sono necessarie. Quando la Commissione dispone di tutti i dati necessari, informa lo Stato membro richiedente e gli altri Stati membri, e, in caso di perplessità circa la legittimità della proposta derogatoria, invia apposita comunicazione allo Stato richiedente. La procedura deve, in ogni caso, essere conclusa entro otto mesi dal ricevimento della richiesta da parte della Commissione stessa.

(47) Cfr. sentenza del 26 gennaio 2012, C-588/10, punto 41.

dai giudici della Corte di Lussemburgo è conseguenza del risalto che, in modo nitido, viene attribuito al principio di proporzionalità ed al suo notevole rilievo in ambito comunitario ma, ancor più, sul versante interno. Difatti, preme, in questa sede, ricordare che esso è ben lontano dall'essere una semplice ripetizione del principio di buona fede o di quello di ragionevolezza di cui all'art. 3 della Costituzione italiana.

Invero, diversamente dai fatti oggetto del vaglio della Corte di Giustizia e che attengono alla sentenza in esame, in caso di condotte ritenute, invece, vessatorie e quindi "sproporzionate" e che siano parallelamente confliggenti con la buona fede e la ragionevolezza, il principio comunitario in questione potrebbe ben avere una valenza autonoma.

In altre parole, la buona fede può comportare l'illegittimità dell'atto amministrativo adottato in contrasto con essa; la ragionevolezza, la probabile illegittimità anche della norma che la contempla; ma il contrasto con il principio di proporzionalità può consentire, in modo diretto, al giudice tributario di provvedere alla disapplicazione della legge.

Si tratta di un potere molto penetrante che spetta, a pieno titolo, ai giudici quando siano coinvolti interessi e politiche di rango comunitario.

Interferenze di tal guisa, con il diritto comunitario non si intercettano solo nella sfera delle materie cosiddette armonizzate, ma anche in merito alla realizzazione dei principi e delle libertà fondamentali impresse nel sistema dei Trattati e delle fonti comunitarie.

Affinché possano giudicarsi lese le norme dell'Ue non è, quindi, necessario che sia ostacolata l'attuazione di una direttiva analitica o di un regolamento, ma è sufficiente che sia leso un principio di libertà consacrato dall'ordinamento europeo.

Infine, appare verosimile affermare che la disapplicazione di norme interne che violino il principio di proporzionalità non vada intesa come un'ipotesi di scuola, al contrario e in una visione più prospettica, come un caso di grande rilevanza pratica.

LOREDANA STRIANESE

CONDIZIONI DI ABBONAMENTO PER IL 2012

Unione europea	€ 185,00
Paesi extra Unione europea	€ 277,00
Prezzo di un singolo numero (Extra U.E. € 24,00)	€ 16,00

Sconto 50% per i Dipendenti della Amministrazione finanziaria
Le annate arretrate a fascicoli, dal 2003 compreso al 2011, sono disponibili fino ad esaurimento scorte.

RIVISTA ON-LINE ALL'INTERNO DI "BIBLIOTECA RIVISTE" DAL 2005
U.E. abbonato € 60,00* non abbonato € 185,00*

*IVA compresa

La rivista on-line riproduce, in pdf, i contenuti di ogni fascicolo dall'anno indicato fino all'ultimo numero in pubblicazione.

La sottoscrizione dell'abbonamento "abbonato" alla rivista cartacea garantisce un accesso al contenuto dal 1 gennaio 2012, o da qualunque data successiva di sottoscrizione, fino al 31 dicembre 2012.

La sottoscrizione dell'abbonamento "non abbonato" alla rivista cartacea garantisce un accesso di 365 giorni dalla data di sottoscrizione.

In seguito alla sottoscrizione sarà inviata all'abbonato una password di accesso.

Il sistema on-line Biblioteca Riviste permette la consultazione dei fascicoli attraverso ricerche:

- full text
- per estremi di pubblicazione (numero e anno fascicolo)
- per data

In caso di sottoscrizione contemporanea a due o più riviste cartacee tra quelle qui di seguito indicate **sconto 10% sulla quota di abbonamento:**

	Unione europea	Paesi extra Unione europea
Banca borsa titoli di credito	€ 140,00	€ 210,00
Il controllo nelle società e negli enti	€ 95,00	€ 142,00
Diritto del commercio internazionale	€ 95,00	€ 142,00
Giurisprudenza commerciale	€ 165,00	€ 247,00
Rivista di diritto tributario	€ 185,00	€ 277,00
Rivista dei dottori commercialisti	€ 125,00	€ 187,00
Rivista delle società	€ 135,00	€ 202,00

Gli sconti non sono cumulabili.

L'abbonamento alla rivista cartacea decorre dal 1° gennaio di ogni anno e dà diritto a tutti i numeri relativi all'annata, compresi quelli già pubblicati.

Il pagamento può effettuarsi direttamente all'Editore:

- con versamento sul c.e.p. 721209, indicando chiaramente gli estremi dell'abbonamento;
- a **ricevimento fattura** (riservata ad enti e società);
- mediante **carta di credito** (VISA - MASTERCARD - EUROCARD - CARTA SI), precisando: numero, scadenza, data di nascita;
- oppure tramite gli **Agenti Giuffrè** a ciò autorizzati (cfr. pagine gialle).

Il rinnovo dell'abbonamento deve essere effettuato entro il 31 marzo di ciascun anno. I fascicoli non pervenuti all'abbonato devono essere reclamati al ricevimento del fascicolo successivo. Decorso tale termine si spediscono, se disponibili, contro rimessa dell'importo.

Le comunicazioni in merito a mutamenti di indirizzo vanno indirizzate all'Editore. Per ogni effetto l'abbonato elegge domicilio presso la "Dott. A. Giuffrè Editore SpA" - Via Busto Arsizio, 40 - 20151 Milano.

Amministrazione:

Dott. A. GIUFFRÈ EDITORE S.p.A., via Busto Arsizio, 40 - 20151 Milano - tel. 02/38.089.200 - fax 02/38089432

Internet: <http://www.giuffre.it> - e-mail: vendite@giuffre.it

Pubblicità:

dott. A. GIUFFRÈ Editore S.p.A. - Servizio Pubblicità, via Busto Arsizio, 40 - 20151 Milano - tel. 02/38.089.335 - fax 02/38089426
e-mail: periodici@giuffre.it

I contributi pubblicati in questa rivista potranno essere riprodotti dall'Editore su altre, proprie pubblicazioni, in qualunque forma

Registrata presso il Tribunale di Milano n. 131 del 28.2.91

Direttore Responsabile: CASPARE FALSITTA

R.O.C. n. 6569 (già RNS n. 23 vol. 1 foglio 177 del 2/7/1982)



Rivista associata
all'Unione della Stampa Periodica Italiana

Pubblicità inferiore al 45%

Tipografia «MORI & C. S.p.A.» - 21100 Varese - Via F. Guicciardini 66