

UNIVERSITÀ degli STUDI di CASSINO e del LAZIO MERIDIONALE

DEMOCRAZIA E DIRITTI SOCIALI

Fascicolo 2/2023

GIURISTE E FILOSOFE
LA CURA PER IL MONDO



EDIZIONI UNIVERSITÀ DI CASSINO

2023

Copyright © 2023 – Edizioni Università di Cassino
Centro Editoriale di Ateneo
Palazzo degli Studi Località Folcara, Cassino (FR), Italia
e-ISSN 2610-9166

Il contenuto del presente volume può essere utilizzato in tutto o in parte purché se ne citi la fonte e non vengano modificati il senso ed il significato dei testi in esso contenuti. L'Università degli Studi di Cassino e del Lazio Meridionale non è in alcun modo responsabile dell'utilizzo che viene effettuato dei testi presenti nel volume, delle modificazioni ad essi apportate e delle conseguenze derivanti dal loro utilizzo.



DEMOCRAZIA E DIRITTI SOCIALI

FASCICOLO 2/2023

**GIURISTE E FILOSOFE
LA CURA PER IL MONDO**

DEMOCRAZIA E DIRITTI SOCIALI

e-ISSN 2610-9166

Fascicolo 2/2023

GIURISTE E FILOSOFI LA CURA PER IL MONDO

Direttore scientifico e responsabile

LUIGI DI SANTO

Vicedirettore

GENNARO GIUSEPPE CURCIO

GIUSEPPE ACOCELLA (*Università Giustino Fortunato*) - EDOARDO ALES (*Università di Napoli Parthenope*) - DANIELE CANANZI (*Università Mediterranea di Reggio Calabria*) - DARIO CAPOTORTO (*Sapienza Università di Roma*) - GIOVANNI CERCHIA (*Università degli Studi del Molise*) - ANTIMO CESARO (*Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli"*) - GENNARO GIUSEPPE CURCIO (*Istituto Internazionale Jacques Maritain - Roma*) - MARIA D'ARIENZO (*Università di Napoli Federico II*) - LUIGI DI SANTO (*Università di Cassino e del Lazio Meridionale*) - MAURIZIO ESPOSITO (*Università di Cassino e del Lazio Meridionale*) - JOSÉ ANTONIO GARCÍA LÓPEZ (*Universidad de Jaén*) - NADER HAKIM (*Université de Bordeaux*) - JOSÉ ALBUCCÓ HENRÍQUEZ (*Universidad Católica Cardenal Raúl Silva Henríquez*) - FLOR MARIA AVILA HERNANDEZ (*Universidad Católica de Colombia*) - MICHELE IASELLI (*Università Luiss Guido Carli*) - MARGHERITA INTERLANDI (*Università di Napoli Federico II*) - NATALIA KOCHKINA (*Taras Shevchenko National University of Kyiv*) - SEBASTIANO MAFFETTONE (*Università Luiss Guido Carli*) - FRANCESCO MANCUSO (*Università di Salerno*) - LAURA MOSCATI (*Sapienza Università di Roma*) - PASQUALE PASSALACQUA (*Università di Roma Tor Vergata*) - JULIO EDMUNDO PLAZA (*Instituto Jacques Maritain de la Argentina*) - ROBERTO POLI (*Università di Cassino e del Lazio Meridionale*) - ANTONIO PUNZI (*Università Luiss Guido Carli*) - GIUSEPPE RECINTO (*Università di Napoli Federico II*) - RENATO RUA DE ALMEIDA (*Pontificia Universidade Católica de São Paulo*) - PIER FRANCESCO SAVONA (*Università di Napoli Federico II*) - GIANCARLO SCALESE (*Università di Cassino e del Lazio Meridionale*) - VITO DONATO SERRITELLA (*Pontificio Dicastero per i Testi Legislativi*) - STEFANO ZAMAGNI (*Università di Bologna*)

Comitato di redazione

GIULIO DONZELLI (*Caporedattore*) - ANDREA AVERSANO - FRANCESCO CAVINATO - MARIKA GIMINI - SARAH GRIECO - NAUSICA LUCIA GUGLIELMO - RAFFAELE MAIONE - ROSSELLA PINELLI - VITTORIO SALERA - GIOVANNI SIVERO - GIANPIERO URICCHIO - LUISA ROMAGNOLI (*Segretaria di redazione*)

INDICE

Editoriale	
LUIGI DI SANTO	3
Introduzione	
MARGHERITA INTERLANDI, <i>Il “ruolo” della donna nella costruzione dell’ordine sociale, giuridico ed economico: vecchi e nuovi paradigmi a confronto</i>	5
Saggi	
CARMELA BIANCO, <i>Per un umanesimo della fragilità. La fragilità come virtù politica</i>	15
FEDERICA MADONNA, <i>“Morte cerebrale” e congiunto: l’illusorietà di un rapporto</i>	39
MARIA PORCELLI, <i>La tutela della persona minore d’età nella relazione di cura</i>	55
IMMACOLATA PRISCO, <i>Disabilità e inclusione: diritti e strumenti di tutela</i>	69
Articoli	
MARIALAURA BIRGILLITO, <i>Contraddizioni e antinomie nella regolazione dello sciopero nei servizi pubblici essenziali</i>	87
ANNACHIARA CARCANO, <i>Sul paradigma costituzionalista. Una discussione a partire dal libro Norme, giudici e Stato costituzionale. Frammenti di un modello giuridico</i>	105
SERENA VANTIN, <i>Il cyberspazio come ordinamento primitivo. Un’indagine sulla responsabilità oggettiva a partire da Society and Nature di Hans Kelsen</i>	117
NAUSICA LUCIA GUGLIELMO, <i>Metodo, linguaggio e pensiero. Ritornare all’“elemento originario” della filosofia heideggeriana per inaugurare una nuova visione della pena</i>	139
Note	
STEFANO REALI, <i>La rilevanza retroattiva delle note di variazione nella formazione del plafond. Nota a Cass., Sez. V, n. 30800 del 19 ottobre 2022</i>	155
Recensioni	
A. ANDRONICO, <i>Protect me from what I want. Cinque lezioni sul carteggio tra Einstein e Freud</i> , Catania, Libreria Editrice Torre SAS, 2023 (Casimiro Coniglione)	173
G. ALPA, <i>Solidarietà. Un principio normativo</i> , Bologna, Il Mulino, 2022 (Antonio Florio)	177
V. MANCUSO, <i>Etica per giorni difficili</i> , Milano, Garzanti, 2022 (Raffaele Maione)	183
C. D’ADDOSIO, <i>Bestie delinquenti</i> , Milano, Le Lucerne, 2022 (Vittorio Salera)	187
V. LORUBBIO, M.G. BERNARDINI (a cura di), <i>Diritti umani e condizioni di vulnerabilità</i> , Trento, Erickson, 2023 (Claudia Severi)	191

LA RILEVANZA RETROATTIVA DELLE NOTE DI VARIAZIONE NELLA
FORMAZIONE DEL PLAFOND.

NOTA A CASS., SEZ. V, N. 30800 DEL 19 OTTOBRE 2022

1. Premessa - 2. La disciplina IVA degli acquisti eseguiti dall'“esportatore abituale” - 3. L'incidenza delle variazioni eseguite a norma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/72 sulla liquidazione del tributo - 3.1. Le note di addebito - 3.2. Le note di accredito - 4. L'effetto delle note di variazione sulla formazione del *plafond* nell'interpretazione della prassi amministrativa e della giurisprudenza di legittimità - 4.1. L'interpretazione dell'Agenzia delle Dogane - 4.2. L'orientamento della giurisprudenza di legittimità - 5. Il più recente approdo della Corte di cassazione - 5.1. Il *casus belli* - 5.2. Le ragioni dei giudici - 6. L'effettività dell'operazione originaria come condizione essenziale richiesta dalla Suprema Corte perché la rettifica del *plafond* non abbia efficacia retroattiva: alcune note critiche

1. Premessa

La sentenza della Cass., Sez. V, n. 30800 depositata lo scorso 19 ottobre 2022 fornisce l'opportunità di analizzare la tematica della rettifica del *plafond*¹ nell'ipotesi in cui le operazioni che hanno concorso alla sua formazione mutino *ab origine* la loro natura passando da “non imponibili” ad “imponibili”.

2. La disciplina IVA degli acquisti eseguiti dall'“esportatore abituale”

Asservita all'individuazione della effettiva portata della decisione n. 30800/2022 è la preliminare, seppur sintetica, rappresentazione della disciplina IVA riservata agli acquisti eseguiti da soggetti che, nell'anno precedente, hanno eseguito cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate per un ammontare eccedente una data frazione del volume d'affari dello stesso periodo.

A riguardo, giova segnalare che, ai sensi dell'art. 2, comma 2, della l. 18 febbraio 1997, n. 28, «I soggetti che si trovano nelle condizioni previste dal d.l. n. 746 del 29 dicembre 1983, art. 1, conv. con modif. dalla l. n. 17 del 27 febbraio 1984, possono effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'imposta, in ciascun anno, nel limite dell'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni di cui agli artt. 8, comma 1, lett. a) e b), 8-bis e 9 del d.P.R. n. 633 del 26

¹ La natura del *plafond* non è stata mai definita legislativamente. A tale riguardo, l'A.f., con ris. 28 febbraio 1991, n. 621202 ha affermato che, pur riconoscendo che il *plafond* non costituisce un diritto di credito, «non può tuttavia sottacersi come l'utilizzo dello stesso vada in ultima analisi ad influenzare la posizione fiscale complessiva del contribuente»; ha precisato, altresì, che «la costituzione del *plafond* rappresenta una facoltà concessa dalla legge in presenza di condizioni oggettivamente correlate con l'esercizio dell'attività e, quindi, dell'azienda».

ottobre 1972, e successive modificazioni, delle cessioni intracomunitarie e delle prestazioni di servizi nei confronti di soggetti passivi di altro Stato membro, non soggette ad imposta a norma del d.l. n. 331 del 30 agosto 1993, art. 40, comma 9, conv. con modif. dalla l. n. 427 del 29 ottobre 1993, registrate a norma del citato d.P.R. n. 633 del 1972 art. 23, per l'anno solare precedente e che «i contribuenti possono assumere mese per mese come ammontare di riferimento quello delle cessioni e delle prestazioni anzidette registrate per i dodici mesi precedenti».

La predetta disposizione opera, a mente dell'art. 8, lett. c), del d.P.R. n. 633/1972, per «le cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili, e le prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento di imposta», alla sussistenza delle condizioni stabilite dall'art. 1 del d.l. n. 746 del 29 dicembre 1983, conv. con modif. dalla l. n. 17 del 27 febbraio 1984.

A sua volta, tale ultima norma stabilisce che la facoltà di acquistare senza l'addebito dell'IVA è subordinata ai casi in cui l'ammontare dei corrispettivi delle operazioni internazionali non imponibili² effettuate, registrate nell'anno precedente, sia superiore al dieci per cento del volume d'affari determinato a norma dell'art. 20 dello stesso decreto, senza tuttavia tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni di cui all'art. 21, comma 6-*bis* del decreto IVA³.

Il meccanismo agevolativo di che trattasi si rivolge, quindi, al c.d. “esportatore abituale” *id est* colui che «compiendo frequentemente operazioni non imponibili – identificate dal legislatore nelle cessioni all'esportazione e nelle operazioni ad esse assimilate, ex d.P.R. n. 633 del 1972 artt. 8 e 8-*bis*, nonché nelle cessioni intracomunitarie di beni ai sensi dell'art. 41 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331 –, è abilitato a diffalcare il credito IVA maturato in ragione di esse dall'acquisto o

² Tali possono essere configurate le cessioni intracomunitarie di beni, le esportazioni, le operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali e le operazioni relative alle navi ed agli aeromobili.

³ Le delicate implicazioni che derivano dall'applicazione dello strumento e la possibilità di un suo utilizzo distorto in danno delle ragioni erariali, tuttavia, hanno indotto a prevedere “*intense formalità*” [così R. LUPI, *Diritto Tributario, Parte speciale*, Milano, 2000, p. 298] per l'effettuazione di operazioni con utilizzo del *plafond* e di cui si dirà in seguito – subordinando alla previa comunicazione al fornitore della volontà di avvalersi di tale specifica facoltà – ed a stabilire un rigoroso sistema sanzionatorio a presidio della legittimità dei comportamenti degli operatori. A tale riguardo, giova rilevare che il soggetto che dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere del *plafond* in assenza dei relativi presupposti, è punito, ai sensi dell'art. 7, comma 4, d.lgs. n. 471/1997, con la sanzione amministrativa dal 100 al 200% dell'imposta non applicata. La medesima sanzione è prevista per chi effettua acquisti senza pagamento dell'IVA per un importo superiore all'ammontare spettante (c.d. “*splafonamento*”).

dall'importazione di beni o di prestazioni di servizi sulle quali diversamente il fornitore dovrebbe applicare l'Iva effettuando la rivalsa nei suoi confronti»⁴.

Lo stesso meccanismo consente all'«esportatore abituale» di acquistare beni e servizi senza applicazione del tributo nei limiti delle esportazioni od operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente (c.d. *plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (c.d. *plafond* mobile), utilizzando direttamente il credito IVA maturato, attraverso la sua compensazione in occasione di ciascuna operazione passiva imponibile, tant'è che al suo fornitore è consentito «di porre in essere la rivalsa prevista dal d.P.R. n. 633 del 1972 art. 18 non attraverso una controprestazione monetaria, ma ottenendo lo scomputo di un credito del soggetto passivo, ovvero dell'acquirente, dall'Erario»⁵.

Come pure recentemente evidenziato dalla Corte di cassazione, la *ratio* dell'agevolazione in esame va individuata nel fatto che, in caso di operazioni non imponibili (cessioni all'esportazione ed operazioni intracomunitarie), l'assenza di limitazioni alla detrazione dell'IVA sugli acquisti farebbe sì che i soggetti che effettuano solo, o prevalentemente, operazioni di tale natura, finirebbero per trovarsi costantemente in credito con l'erario, giacché l'esiguità del debito IVA concernente le operazioni imponibili non varrebbe a compensare l'IVA maturata a credito sugli acquisti⁶.

Così il legislatore consente agli operatori che eseguono prevalentemente operazioni internazionali non imponibili, «al fine di evitare che si trovino in permanente attesa del rimborso dell'eccedenza di imposta, di effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA, includendo tra le operazioni non imponibili anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nei loro confronti»⁷.

Si legge, a riguardo, nella sentenza n. 30800/2022 che «Alla luce della *ratio* e della disciplina del meccanismo appena descritto, può allora dirsi che il *plafond* costituisca una modalità di assolvimento dell'IVA per le operazioni imponibili poste in essere dall'esportatore abituale, in quanto si sostanzia nella compensazione del relativo debito con il credito maturato sulle cessioni

⁴ Cass., Sez. V, 1° dicembre 2020, n. 27389. In dottrina, vedasi R. BAGGIO, *Il principio di territorialità e le esportazioni*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, 2001, p. 813 e R. LUPI, *Imposta sul valore aggiunto*, in *Enciclopedia giuridica*, XIV, Roma, 1988, p. 13.

⁵ Cass., n. 27389/2020.

⁶ Così, *ex multis*, Cass., Sez. V, 8 marzo 2013, n. 5853 e, più di recente, Cass., Sez. V, 15 giugno 2018, n. 15835.

⁷ Vedasi in dottrina P. FILIPPI, *L'imposta sul valore aggiunto*, in AA.VV., *Corso di diritto tributario internazionale*, coordinato da V. Uckmar, Padova, 1999, p. 173. Cfr. Cass., Sez. V, 10 ottobre 2019, n. 25485 e Cass., n. 27389/2020.

all'esportazione e nelle operazioni ad esse assimilate e si realizza consentendo al suo fornitore, che, nel regime ordinario, avrebbe dovuto applicare l'IVA effettuando la rivalsa nei suoi confronti, di porre in essere detta rivalsa ex d.P.R. n. 633 del 1972 art. 18 attraverso lo scomputo del credito dello stesso esportatore e non attraverso la controprestazione monetaria».

3. L'incidenza delle variazioni eseguite a norma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/72 sulla liquidazione del tributo

Ugualmente, senza alcuna pretesa di trattazione esaustiva della materia, si ritiene utile delineare i contorni dell'efficacia temporale delle variazioni in aumento ed in diminuzione dell'imponibile e del tributo⁸.

Più nello specifico, ai fini della presente trattazione, giova definire in quali tempi le variazioni eseguite a norma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/72 incidano sulla liquidazione dell'imposta.

Occorre ricordare a riguardo che, a seguito del compimento di un'operazione rilevante ai fini IVA, possono verificarsi fatti e circostanze che determinano un aumento dell'imponibile e/o dell'imposta già considerati e per cui si sia già proceduto all'addebito ed alla fatturazione; in tal caso, a norma dell'art. 26, comma 1, del decreto IVA sussiste l'obbligo di emettere note di variazione in aumento (o di addebito).

Al contrario, possono presentarsi vicende che determinano riduzioni dell'imponibile e/o del tributo; in tale seconda ipotesi il contribuente ha facoltà di emettere, in base alle previsioni di cui all'art. 26, commi 2 e 3, del decreto IVA note di variazione in diminuzione (o di accredito).

3.1. Le note di addebito

Con specifico riferimento alle variazioni in aumento, come sostenuto da recente dottrina⁹, il legislatore italiano, pur non facendo distinzioni di diritto sostanziale, individua un autonomo

⁸ Sul modello impositivo dell'IVA si vedano, per tutti F. BOSELLO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Bologna, 1979; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale. Contributo alla teoria generale dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2000; A. DUS, *L'imposta sul valore aggiunto*, Torino, 1981; A. FANTOZZI, *Presupposto e soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto*, in *Diritto e pratica tributaria*, I, 1972, p. 725; A. FEDELE, *Esclusioni ed esenzioni nella disciplina dell'IVA*, in *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1973, I, p. 146; F. GALLO, *Profili di una teoria dell'imposta sul valore aggiunto*, Roma, 1974; R. PERRONE CAPANO, *L'imposta sul valore aggiunto*, Napoli, 1987; S. SAMMARTINO, *Profilo soggettivo del presupposto dell'IVA*, Milano, 1975.

⁹ P. SANTIN, *Vicende dell'operazione imponibile IVA: profili sostanziali e procedurali*, Padova, 2020, pp. 131 ss.

procedimento per il riallineamento dell'imponibile e dell'imposta a seguito di vicende il cui effetto vada a vantaggio dell'erario.

Non esiste una distinzione legislativa tra vicende giuridiche e vicende interpretative che portino ad un aumento dell'imponibile o dell'imposta.

Tuttavia, questa distinzione trova una sua costante rappresentazione nella dottrina¹⁰ che distingue tra variazioni in aumento proprie, *id est* quelle dipendenti da vicende giuridiche e variazioni in aumento assimilate, che possono essere ricondotte alle vicende interpretative.

In entrambi i casi, comunque, l'effetto che si realizza è che l'operazione considerata produce effetti ulteriori rispetto a quelli inizialmente considerati ma comunque riconducibili al rapporto giuridico originario.

Per questa ragione grava sul cedente o prestatore l'obbligo di emettere una nuova fattura – integrativa – o una nota di addebito, così da indicare l'esatta base imponibile e/o la maggiore imposta dovuta in relazione all'operazione già assoggettata ad IVA.

Dal punto di vista formale, la maggiore imposta dovuta viene registrata nel rispetto degli obblighi formali di cui agli articoli 21 e seguenti del decreto IVA, esattamente come se si trattasse della registrazione degli effetti economici di una nuova operazione¹¹.

È irrilevante, dunque, in un'ottica esclusivamente procedimentale, il fatto che la maggiore imposta registrata non consegua ad un'operazione nuova ma ad un incremento dell'imponibile e/o dell'imposta riconducibile ad un'operazione già conclusa.

3.2. Le note di accredito

Le variazioni in diminuzione di cui all'art. 26, commi 2 e 3, del decreto IVA rappresentano lo strumento per la gestione degli effetti fiscali delle vicende giuridiche del rapporto, nonché di

¹⁰ Utilizzano tale distinzione M. BASILAVECCHIA, *Le note di variazione*, in AA.VV., *L'imposta sul valore aggiunto*, in *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, Torino, 2001, p. 637; A. CARINCI, *Le variazioni iva: profili sostanziali e formali*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, I, p. 735; M. LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, Milano, 2005, pp. 120 ss.

¹¹ Sul punto M. LOGOZZO, *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, cit., p. 126, in cui l'autore chiarisce anche, coerentemente con le riflessioni fatte in ordine al momento di autonoma rilevanza delle operazioni imponibili, che: *i*) qualora la vicenda intervenga prima che la fattura sia stata trasmessa al destinatario questo potrà essere distrutto e sostituito con la fattura regolare; *ii*) qualora intervenga prima che il documento sia stato contabilizzato da entrambe le parti dovrà essere emessa una nuova fattura corretta in sostituzione di quella irregolare, la quale viene annullata o unita alla fattura sostitutiva; *iii*) qualora intervenga dopo la registrazione dell'emittente e prima di quella del destinatario, il primo dovrà emettere una fattura integrativa e il secondo sarà tenuto a registrare entrambe; *iv*) qualora intervenga dopo la registrazione del destinatario, questi sarà tenuto a registrare la fattura integrativa quando gli venga trasmessa.

quelle vicende interpretative che intervengano entro il termine dell'anno dall'effettuazione dell'operazione.

Nell'ipotesi delle variazioni in diminuzione la possibilità di effettuare la procedura di variazione viene rimessa alla facoltà dei soggetti passivi coinvolti.

In tal caso, infatti, la rettifica corrisponde ad una diminuzione della somma dovuta a titolo di imposta per la singola operazione, *id est* ad una riduzione del diritto di credito vantato dall'erario e, in quanto tale, viene rimessa alla volontà della parte di usufruire di tale riduzione del dovere contributivo.

L'effettuazione della procedura tesa alla diminuzione dell'imposta dovuta per la singola operazione viene rimessa alla volontà del contribuente, come, nei fatti, già accade per l'esercizio del diritto di detrazione.

All'esito, infatti, la procedura delle variazioni tende sempre alla riduzione del costo fiscale dell'operazione per il soggetto passivo coinvolto.

La previsione contenuta all'art. 26 in quanto disciplina anche una procedura e non solo un regime deve essere quanto più possibile flessibile, deve cioè potersi adattare a tutte le occasioni in cui imponibile o imposta – indifferentemente – diminuiscano rispetto all'originaria previsione o registrazione¹².

Anche nell'ipotesi di variazioni in diminuzione, infatti, la modifica può dipendere sia da una vicenda giuridica sopravvenuta, sia dall'esigenza di correggere pregressi errori di contabilizzazione o di registrazione.

Quanto agli effetti delle note di accredito, in modo uguale e contrario alle variazioni aumento, la minore imposta indicata nella nota di accredito viene registrata nel rispetto degli obblighi formali di cui agli articoli 21 e seguenti del decreto IVA, esattamente come se si trattasse della registrazione degli effetti economici di una nuova operazione¹³ incidendo, pertanto, sulla liquidazione del tributo del periodo in cui il documento emesso viene annotato nei registri obbligatori.

¹² P. SANTIN, *Vicende dell'operazione imponibile IVA: profili sostanziali e procedurali*, cit., pp. 149 ss.

¹³ È evidente che, in tutte queste ipotesi, non si realizza una nuova operazione, al contrario si è realizzato un evento che ha determinato una modifica del rapporto giuridico che disciplinava l'operazione originaria, ovvero è emerso un errore nella pregressa qualificazione dell'operazione imponibile che si è conseguentemente proiettata in una modifica dell'imposta.

4. L'effetto delle note di variazione sulla formazione del *plafond* nell'interpretazione della prassi amministrativa e della giurisprudenza di legittimità

Tanto riferito in termini generali sia sulla facoltà di alcuni operatori economici di acquistare, entro un dato limite, senza l'addebito del tributo unionale sia sugli effetti che vengono prodotti sulla liquidazione del tributo dalle note di addebito e di accredito, v'è da chiedersi se le variazioni, eseguite a norma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, che intervengono in un periodo successivo a quello della formazione del *plafond*, si riflettano o meno sull'anno di formazione dello stesso con la conseguente riduzione del limite quantitativo entro il quale, nell'anno successivo, è possibile acquistare beni/servizi senza applicazione dell'IVA.

4.1. L'interpretazione dell'Agenzia delle Dogane

In assenza di specifiche indicazioni normative, a favore dell'efficacia *ex tunc* delle note di variazione si è schierata espressamente l'Agenzia delle Dogane (d'ora in avanti, per comodità anche solo AD) nella circolare n. 8/D del 27 febbraio 2003.

In tale atto di interpretazione si legge che le note di credito riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del *plafond*; si aggiunge pure – sulla scorta di quanto già specificato dalla C.M. n. 13-VII-15-464/1994 (§ B.10.3)¹⁴ – che la nota di credito, emessa nell'anno dell'operazione principale, riduce il *plafond* disponibile per lo stesso anno.

Viene poi stabilito che la nota di credito emessa nell'anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione da rettificare non riduce il *plafond* disponibile dell'anno in cui avviene l'accredito, ma quello dell'anno precedente, con la conseguente necessità, per l'esportatore abituale, di regolarizzare gli eventuali acquisti effettuati senza IVA oltre il *plafond* effettivamente spettante secondo le modalità di legge.

La stessa esigenza di regolarizzazione si pone, inoltre, nel caso in cui la variazione sia operata a partire dal secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione originaria, nel qual caso la nota di credito, con o senza rilevanza ai fini IVA, riduce il *plafond* disponibile per l'anno in cui è stata effettuata l'operazione oggetto di rettifica e, quindi, può determinare, per quell'anno, un c.d. "splafonamento".

¹⁴ Secondo cui «le variazioni in diminuzione, anche se non operate, riducono del corrispondente ammontare la disponibilità del *plafond*».

La circ. 8/D contiene importanti precisazioni anche in relazione agli effetti sul *plafond* dell'emissione delle note di variazione in aumento.

Le note di debito che, a differenza di quelle in diminuzione, come già in precedenza riferito, sono obbligatorie ai sensi dell'art. 26, comma 1, decreto IVA, «vanno direttamente in aumento del *plafond* disponibile», se sono emesse nel corso dello stesso anno in cui è effettuata l'operazione originale, per la quale si rende necessaria la rettifica in aumento.

Qualora, invece, siano emesse nell'anno successivo, «non devono aumentare il disponibile di quell'anno ma del precedente», con la conseguenza che l'operatore potrà fruire di un maggior *plafond* per i propri acquisti di beni e servizi.

In definitiva, per l'Agenzia delle Dogane sia le note di credito che quelle di debito rettificano *ab origine* l'ammontare del *plafond*.

4.2. L'orientamento della giurisprudenza di legittimità

La suddetta interpretazione non è però condivisa dalla giurisprudenza della Corte di cassazione, Sez. V, che, con sentenza n. 15059 del 2 luglio 2014, ha ritenuto che le variazioni effettuate in un anno successivo a quello dell'operazione originaria non si riflettono sul *plafond* iniziale.

Ciò a condizione, però, che l'esportatore abituale sia in grado di dimostrare che l'operazione oggetto di rettifica sia stata effettivamente realizzata.

Così, esemplificativamente, in caso di sconto contrattualmente previsto per una cessione all'esportazione, il cedente nazionale deve fornire la prova dell'uscita dei beni dal territorio doganale dell'Unione.

Nell'arresto da ultimo citato si afferma, in dettaglio, che «i presupposti di fatto del diritto di cui all'articolo 26 attengono a circostanze sopravvenute all'operazione, che sono quelle tipicamente previste dalla norma. L'effettività dell'operazione non è così da intendere come originariamente mancante, ma soltanto venuta meno nei limiti dei casi previsti dalla legge. Alle condizioni previste dall'articolo 26 può quindi essere esercitato il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione senza che questo intacchi il *plafond* determinatosi nell'anno precedente».

E, ancora, «l'effettività dell'operazione non è così da intendere come originariamente mancante, ma soltanto venuta meno nei limiti dei casi previsti dalla legge. Alle condizioni previste

dall'art. 26, può quindi essere esercitato il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione senza che questo intacchi il *plafond* determinatosi nell'anno precedente».

Il principio enunciato è stato ribadito nella successiva sentenza della Cass., Sez. V, n. 25485 del 10 ottobre 2019, secondo cui la conclusione raggiunta in tale pronuncia «non costituisce una smentita del principio enunciato nel *decisum* di Cass. n. 15059 del 2 luglio 2014, il quale, con riferimento alla registrazione delle fatture ai fini della formazione del *plafond*, afferma che deve aversi riguardo all'operazione originariamente registrata, sebbene quest'ultima sia stata annullata in relazione alla successiva emissione di una nota di credito».

L'affermazione rappresenta una conferma di cui non è però dato cogliere appieno la valenza, visto che, nella fattispecie di cui alla sentenza del 2019, è in realtà espresso un principio di diritto di diverso tenore rispetto alla precedente pronuncia.

Nella più recente sentenza, infatti, è specificato che «deve farsi riferimento, ai fini della verifica del rispetto del *plafond* annualmente previsto per beneficiare dell'agevolazione, all'anno di registrazione della fattura relativa all'operazione originaria e non già a quello di registrazione del documento fiscale con il quale vengono apportate modifiche alla predetta fattura, nel rispetto della procedura di variazione di cui all'art. 26 del menzionato decreto».

Quanto precede, in effetti, sembrerebbe affermare, *prima facie*, la validità della logica alla base dell'interpretazione della circ. n. 8/D del 2003 che, come in precedenza ricordato, afferma la “retroattività” degli effetti delle note di variazione sul *plafond*.

Un possibile contemperamento delle diverse posizioni espresse nelle due sentenze – anche per non privare di significato l'affermazione di una loro continuità – potrebbe allora ravvisarsi nella peculiarità della fattispecie all'esame dei giudici nomofilattici nella pronuncia del 2019.

Il caso di cui alla sentenza n. 25485/2019 concerne infatti la situazione di una società che aveva emesso e registrato nell'anno 2004 due note di addebito nel presupposto di un ritenuto errore sul prezzo della merce venduta con fatture emesse e registrate nel 2003.

Più specificamente, «a) le fatture dell'anno 2003 sono state emesse in sospensione d'imposta IVA, a seguito di regolare dichiarazione di intenti, rientrando la società ricorrente nel *plafond* per il 2003; b) le note di addebito del 2004 sono state pure emesse in sospensione d'imposta, a seguito di distinta dichiarazione d'intenti, rientrando la società ricorrente anche nel *plafond* per il 2004; c) la dichiarazione d'intenti relativa all'anno 2003 è stata revocata il 15 settembre 2003, in epoca successiva alla rettifica dei prezzi della merce ceduta, con conseguente impossibilità di far

rientrare tale rettifica nel *plafond* 2003; d) la società contribuente si è, infatti, avvalsa del *plafond* relativo all'anno 2004 e di una nuova dichiarazione di intenti onde beneficiare nuovamente della sospensione d'imposta».

Il principio della rilevanza retroattiva delle note di variazione (che – come si è visto – si pone in contrasto più che allinearsi con quanto affermato dalla precedente pronuncia del 2014) potrebbe allora ritenersi giustificato alla luce della peculiarità della fattispecie esaminata.

In essa, infatti, stante la revoca della lettera d'intento per esaurimento del *plafond*, le variazioni (in questo caso) in aumento avrebbero potuto rappresentare un espediente per beneficiare dell'agevolazione nell'anno successivo, una volta cioè che l'operatore aveva generato un nuovo *plafond*.

Da ciò, potrebbe allora desumersi che, ove manchino i presupposti per configurare possibili situazioni frodatore/evasive, la rettifica di un'operazione non sia idonea a determinare, sempre e comunque, la revisione del *plafond* dell'anno in cui questa è stata fatturata, esattamente come affermato dalla sentenza n. 15059 del 2014 con riferimento alle note di variazione in diminuzione.

5. Il più recente approdo della Corte di cassazione

Nella sentenza n. 30800 del 19 ottobre 2022, la Sez. V della Corte di cassazione, torna ad affrontare il tema della necessità di adeguare l'originario *plafond* in ipotesi di mutamenti all'imponibile successivamente occorsi per i quali sia stata emessa nota di variazione ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972.

Questa volta, però, in difformità ai precedenti arresti, la Suprema Corte è stata chiamata ad esaminare un caso in cui le operazioni che hanno concorso alla sua formazione mutino *ab origine* la loro natura passando da “non imponibili” ad “imponibili”.

5.1. Il *casus belli*

Nel corso del 2008, una società italiana aveva stipulato un contratto con una società britannica avente ad oggetto la costruzione e la vendita di un'imbarcazione di lusso, pattuendo il frazionamento del pagamento del corrispettivo rispetto al quale, successivamente, la venditrice aveva emesso sette fatture in acconto negli anni 2008 e 2009; trattandosi di operazione intracomunita-

ria non imponibile ai sensi dell'art. 41 del d.l. 30 agosto 1993, n. 331, l'importo versato in acconto aveva concorso a determinare il c.d. *plafond*, rispettivamente, per gli anni 2009 e 2010.

Nel corso del 2010, l'originario acquirente aveva ceduto il contratto ad altra società dello stesso gruppo avente sede nelle isole della Manica a cui aveva dichiarato di voler destinare l'imbarcazione per usi privati.

A ciò aveva fatto seguito l'emissione da parte della società italiana di una nota di debito, emessa a norma dell'art. 26 del d.P.R. n. 633/1973, pari all'importo dell'IVA dovuta sulle fatture in acconto già emesse ed il conseguente versamento del tributo all'erario. Anche l'ultima fattura emessa a saldo veniva regolarmente assoggettata al tributo.

L'Agenzia delle Dogane, avendo ritenuto che il superamento del *plafond* rideterminato *ex post* avesse reso indebita, fin dall'origine, la mancata applicazione dell'IVA sulle importazioni di beni in regime di sospensione d'imposta e, avendo configurato uno "splafonamento postumo", aveva emesso una serie di avvisi di accertamento contestando la debenza del tributo originariamente non corrisposto ed applicando le relative sanzioni.

I predetti atti sono stati distintamente impugnati dalla contribuente presso la C.T.P. di La Spezia che, previa loro riunione, ha accolto i ricorsi con sentenza n. 544 del 2 marzo 2015. Tale pronuncia è stata poi confermata dalla C.T.R. per la Liguria, adita dall'ufficio, con la sentenza n. 154 del 23 novembre 2018, depositata il 31 gennaio 2019.

Avverso questa sentenza, l'Agenzia delle Dogane ha proposto ricorso per cassazione cui ha fatto seguito la pronuncia in epigrafe.

5.2. Le ragioni dei giudici

Nella pronuncia della Cassazione viene dapprima stabilito che il *plafond* disciplinato dall'art. 8 del decreto IVA rappresenta il limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo per procedere ad acquisti in sospensione di imposta¹⁵.

Peraltro, trattandosi di un regime di sospensione di imposta e non di esenzione, il beneficio in questione, in quanto derogatorio alla disciplina ordinaria¹⁶, è subordinato a rigorosi presupposti concorrenti, i quali si sostanziano nel fatto che:

¹⁵ Nello stesso senso Cass., Sez. V, 6 marzo 2015, n. 4556 e Cass, Sez. V, n. 27389/2022.

¹⁶ Così anche Cass, Sez. V, 5 aprile 2019, n. 8596 e Cass, Sez. V, 10 giugno 2011, n. 12774.

a) possano avvalersene soltanto i soggetti che abbiano effettuato operazioni internazionali non imponibili, registrate nell'anno precedente, per corrispettivi superiori al dieci per cento del complessivo volume di affari;

b) l'esportatore abituale, prima di effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta, presenti alla controparte una dichiarazione d'intento con la quale manifesta chiaramente l'intenzione di avvalersi di tale facoltà;

c) gli acquisiti senza applicazione dell'IVA siano contenuti nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni internazionali non imponibili, registrate nell'anno precedente¹⁷.

Meritevole di segnalazione è l'indicazione contenuta nella pronuncia in rassegna secondo cui il requisito della registrazione, pur definito necessario in ragione del richiamo all'art. 23 contenuto nell'art. 2, comma 2, della l. n. 28/1997, non esclude che, ai fini della valida costituzione del *plafond*, la cessione o la prestazione di servizi (ossia le cessioni all'esportazione, le operazioni intracomunitarie e le operazioni ad esse assimilate) siano effettivi; ciò in quanto «la cartolarizzazione dell'operazione esaurisce la sua portata nell'onere ordinario che assiste l'emissione delle fatture e che si traduce nella loro annotazione in apposito registro, restando insufficiente al cospetto della mancanza di effettività dell'operazione ossia dell'uscita del bene dal territorio doganale della Comunità».

In altri termini, per i giudici di legittimità, condizione essenziale per il concorso alla formazione del *plafond* è, indipendentemente dall'assolvimento dei numerosi obblighi formali e documentali imposti dalla normativa interna, l'effettività dell'operazione.

Per quanto precede, può allora sostenersi che il *plafond* costituisca una modalità di assolvimento dell'IVA per le operazioni imponibili poste in essere dall'esportatore abituale, in quanto si sostanzia nella compensazione del relativo debito con il credito maturato sulle cessioni all'esportazione e nelle operazioni ad esse assimilate e si realizza consentendo al suo fornitore, che, nel regime ordinario, avrebbe dovuto applicare l'IVA effettuando la rivalsa nei suoi confronti, di porre in essere detta rivalsa ex d.P.R. n. 633/1972 attraverso lo scomputo del credito dello stesso esportatore e non attraverso la controprestazione monetaria.

¹⁷ In tal senso Cass., Sez. V, 10 ottobre 2019, n. 25485; Cass., Sez. V, 14 marzo 2012, n. 4022; Cass., Sez. V, 15 febbraio 2013, n. 3788 e Cass., Sez. V, 16 marzo 2016, n. 5168.

Ciò comporta che la non imponibilità delle cessioni di beni (eccetto fabbricati e aree edificabili) e delle prestazioni di servizi fatte a soggetti, che abbiano compiuto abitualmente cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie e chiedano al fornitore di non applicare l'imposta sull'operazione di acquisto o di importazione, intanto è configurabile, in quanto il relativo debito IVA rientri nei limiti delle esportazioni od operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti, per un ammontare superiore al 10 per cento del complessivo volume d'affari, rispetto alle quali, in assenza di tale meccanismo, l'esportatore abituale si troverebbe ad accumulare un credito IVA a titolo di rimborso dell'eccedenza dell'imposta.

Fatte tali premesse, per i giudici di legittimità la non imponibilità degli acquisti effettuati dall'esportatore abituale discende direttamente dalle cessioni all'esportazione e dalle operazioni ad esse assimilate dal medesimo compiute, che ne costituiscono al contempo presupposto e limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo, in quanto è da esse che il *plafond* è alimentato¹⁸.

«Con la conseguenza che la riduzione del *plafond* per effetto della mutata natura dell'originaria cessione all'esportazione od operazione ad essa assimilata e la sua sopravvenuta imponibilità, incidendo sul limite di compensabilità dell'imposta per effetto dello splafonamento, non può che comportare l'obbligo, in capo all'importatore abituale, di assolvere secondo il regime ordinario l'IVA dovuta per gli acquisti effettuati, non essendovi crediti da compensare, senza che, pertanto, rilevi in alcun modo né il momento in cui si è verificato il superamento della soglia, né la non conoscenza o conoscibilità del sopravvenuto mutamento della natura dell'operazione, né l'elemento soggettivo della buona fede, né l'aspettativa maturata in capo al contribuente, atteso che è la riduzione o il venir meno del credito da compensare ad incidere sull'adozione di tale modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria e non l'effetto retroattivo delle vicende che hanno inciso sull'operazione».

Né assume rilevanza, per i nomofilattici, l'indicazione normativa di cui all'art. 2, comma 2, della l. n. 28/1997 per la quale nell'indicare il limite dato dall'ammontare complessivo delle cessioni e delle prestazioni, richiede la registrazione delle stesse a norma dell'art. 23 del decreto IVA atteso che, come già sostenuto nella sentenza n. 15059 del 2014, la cartolarizzazione non può dirsi sufficiente a sostenere la regolarità della costituzione del *plafond*, in assenza della effettività dell'operazione.

¹⁸ In tal senso, Cass., Sez. V, n. 5853/2016 e Cass., Sez. V, 10 giugno 2011, n. 10774.

Da tali presupposti, viene fatto derivare il principio di diritto per cui «In tema di IVA, il meccanismo del *plafond* di cui al l. n. 28 del 1997 art. 2, comma 2, costituisce una modalità di assolvimento dell'IVA per le operazioni imponibili poste in essere dall'esportatore abituale (cessioni e prestazioni di servizi ad esso rese), in quanto si sostanzia nella compensazione del relativo debito con il credito maturato sulle cessioni all'esportazione od operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente, per un ammontare superiore al 10 per cento del complessivo volume d'affari, ex d.P.R. n. 633 del 1972 art. 8, comma 1, lett. a) e b), 8-bis, consentendo al suo fornitore di effettuare la rivalsa nei suoi confronti attraverso lo scomputo del credito dell'esportatore e non attraverso la controprestazione monetaria. Ne consegue che, discendendo la non imponibilità degli acquisti effettuati dall'esportatore abituale direttamente dalle cessioni all'esportazione e dalle operazioni ad esse assimilate dal medesimo compiute, che ne costituiscono al contempo presupposto e limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo, il mutamento della natura di queste ultime, quand'anche sopravvenuto negli anni successivi (c.d. *splafonamento postumo*), incide sull'entità del *plafond*, impedendo di procedere alla compensazione e comportando il ritorno al regime ordinario di assolvimento dell'imposta».

Così argomentando, la Suprema Corte ha accolto il ricorso dell'AD, cassando la sentenza impugnata e rinviando la controversia al giudice del gravame.

6. L'effettività dell'operazione originaria come condizione essenziale richiesta dalla Suprema Corte perché la rettifica del *plafond* non abbia efficacia retroattiva: alcune note critiche

La recente pronuncia della Suprema Corte solo in apparenza sembra contraria ai principi espressi nelle citate sentenze della Suprema Corte n. 15059/2014 e n. 25485/2019 in cui, come si è in precedenza già riferito, è stata affermata la valenza non retroattiva ai fini della formazione del *plafond* delle note di variazione emesse a rettifica di fatture emesse in precedenti esercizi.

Come affermato a chiare lettere nella pronuncia n. 30800/2022, infatti, l'irretroattività dell'efficacia delle variazioni è subordinata alla circostanza che l'originaria operazione sia stata effettivamente posta in essere e per la quale, alla ricorrenza delle ipotesi contemplate dall'art. 26 del d.P.R. n. 633/1972, siano state emesse note di credito e/o di debito.

Nell'interpretazione dei giudici di legittimità ciò non si verifica quando l'operazione modifichi la propria natura *ab origine*.

In tali casi, infatti, è come se la stessa non sia stata proprio realizzata nella sua “veste” iniziale derivandone, per questo, la sua irrilevanza “postuma” ai fini della determinazione dell’ammontare di beni e servizi acquisibili senza l’applicazione del tributo.

Così, in ipotesi di riqualificazione di un’operazione non imponibile alla stregua di un’operazione imponibile sin dalla sua realizzazione, per la Suprema Corte la stessa deve correttamente essere esclusa dalla formazione del *plafond* dell’anno in cui è stata posta in essere.

La conclusione cui pervengono i giudici di legittimità, per quanto orientata da logica e ragionevolezza, stride non poco con le rigide regole formali cui è subordinato il funzionamento del tributo di derivazione comunitaria.

Di norma, in effetti, secondo le previsioni dell’art. 26, comma 1, del d.P.R. n. 633/72 la maggiore imposta indicata nelle note di addebito, come già rilevato *retro* al par. 2.1., viene registrata nel rispetto degli obblighi di cui agli articoli 21 e seguenti del decreto IVA, esattamente come se si trattasse della registrazione degli effetti economici di una nuova operazione.

Ed in quanto assimilabile ad una nuova operazione, la stessa non dovrebbe incidere, di norma, sulle operazioni eseguite nei passati esercizi derivandone, in linea di principio, la sua irrilevanza ai fini della formazione del *plafond* degli anni precedenti.

Per la giurisprudenza di legittimità, tuttavia, l’applicazione del riferito principio, almeno con riferimento alla formazione del *plafond* IVA, incontra un limite invalicabile nell’effettività dell’operazione; per cui, la modifica, *ex post*, del trattamento da riservare ai fini IVA ad una cessione o ad una prestazione di servizi non è in grado di incidere retroattivamente sul *plafond* del precedente esercizio solo nel caso in cui le stesse siano state effettivamente realizzate.

Viceversa, per la Suprema Corte, il mutato trattamento IVA “ora per allora” da riservare ad un’operazione economica a fronte del quale viene emessa una nota di addebito è in grado di determinare una variazione del *plafond*.

A latere delle considerazioni che precedono, giova comunque evidenziare come l’orientamento espresso dalla giurisprudenza di legittimità ancora oggi appaia in palese contrasto con le indicazioni contenute negli atti di interpretazione dell’A.f.¹⁹ per i quali, indipendentemente dall’effettivo compimento dell’originaria operazione, la rettifica eseguita nei periodi successivi ha sempre efficacia retroattiva incidendo sull’iniziale formazione del *plafond* ed obbligando gli operatori economici a regolarizzare eventuali “splafonamenti”; orientamento quest’ultimo che, ancor

¹⁹ Circ. AD, n. 8/D del 2003 e C.M. n. 13-VII-15-464/1994.

di più, si pone in antitesi rispetto al funzionamento dell’IVA ed all’efficacia delle note di variazione che, a norma dell’art. 26, dovrebbe, di regola, operare *ex nunc*.

Il frastagliato quadro interpretativo potrebbe allora essere ricomposto da un auspicabile intervento normativo in grado di disciplinare, in modo compiuto, l’incidenza delle note di variazione sul *plafond* formatosi nei precedenti esercizi.

STEFANO REALI
Università degli Studi di Cassino
e del Lazio Meridionale