CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE PHILIPPE LÉGER

presentate il 27 maggio 1997 *

1. Il Bundesfinanzhof offre a questa Corte l'opportunità di pronunciarsi per la prima volta sulla pratica dell'autofatturazione, la quale consiste, per l'acquirente di un bene o per il destinatario di una prestazione di servizi, nell'emettere egli stesso la fattura relativa all'operazione economica di cui deve pagare il prezzo.

2. Tenuto conto degli effetti giuridici che in applicazione della normativa comunitaria in materia di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA» o l'«imposta») si ricollegano alla nozione di fattura, la circostanza che tale pratica sia stata riconosciuta dalla normativa di taluni Stati membri ha avuto come logica conseguenza che i giudici nazionali si sono dovuti porre degli interrogativi circa la portata giuridica dei documenti redatti e rilasciati secondo le modalità definite da ciascuno dei detti Stati [1].

3. È pertanto utile stabilire se le caratteristiche di un documento emesso dal debitore del prezzo, in luogo e vece del creditore, si approssimino a quelle di una fattura tradizionale in misura sufficiente perché sia riconosciuta al detto documento una funzione identica in seno al sistema comune dell'IVA, anche se talune disposizioni della sesta direttiva IVA (in prosieguo: la «sesta direttiva») [2] sembrano essere di ostacolo a una siffatta equiparazione.

I — I fatti e il contesto normativo

A — *I fatti e il procedimento dinanzi al giudice nazionale*

4. Il signor B. Langhorst, ricorrente nel procedimento principale, dichiarava la cifra d'affari realizzata nel 1985 nel contesto della sua azienda agricola, dopo aver optato, come consentitogli dall'art. 24, n. 4, dell'Umsatzsteuergesetz nella versione in vigore al 1980 (in prosieguo: l'«UStG») [3] in applicazione delle disposizioni generali di tale legge per un'imposizione sulla base dell'aliquota del 7% invece di quella del 13% prevista dall'art. 24, n. 1, prima frase, della legge medesima.

* Lingua originale: il francese.

1 — Il governo del Regno Unito, per esempio, ha dichiarato nel corso dell'udienza che la pratica dell'autofatturazione esisteva in tale paese già prima dell'introduzione dell'IVA nel 1973, data a partire dalla quale la legislazione britannica ne ha espressamente riconosciuto il principio.

2 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

3 — Legge 26 novembre 1979 sull'assoggettamento all'imposta sulla cifra d'affari (BGBl. 1979 I, pag. 1953), come successivamente modificata con legge 18 agosto 1980 (BGBl. 1980 I, pagg. 1537, 1543).

5. Ignari di tale opzione, alcuni commercianti di bestiame, ai quali il signor Langhorst aveva fornito suini da ingrasso, gli trasmettevano delle note di credito che indicavano separatamente un importo IVA calcolato secondo l'aliquota del 13%. Il ricorrente nel procedimento principale in un primo momento non contestava l'importo dell'IVA indicato su tali note.

6. Successivamente il ricorrente adiva il Finanzgericht, il quale pronunciava una decisione che riduceva l'importo dell'imposta. Il Finanzamt proponeva istanza di «Revision» dinanzi al Bundesfinanzhof.

B — *La normativa nazionale*

7. Il giudice a quo ritiene che la riduzione sia stata correttamente determinata dal Finanzgericht, ma che la «Revision» richiesta dal Finanzamt potrebbe cionondimeno approdare a un risultato utile, in applicazione dell'art. 14, n. 2, prima frase, dell'UStG. Il n. 2 di tale articolo così dispone:

«Qualora l'imprenditore abbia indicato distintamente, in una fattura relativa ad una fornitura o a un'altra prestazione, un importo IVA superiore a quello di cui è debitore ai sensi della presente legge, è ugualmente tenuto a pagare l'importo eccedente. Se egli rettifica l'importo dell'imposta nei confronti del destinatario della prestazione, si applica l'art. 17, n. 1».

8. L'UStG assimila, a determinate condizioni, le note di credito alle fatture. Così, all'art. 14, n. 5, viene disposto:

«Una nota di credito fa parimenti le veci di una fattura qualora un imprenditore se ne serva per il pagamento di una fornitura o di un'altra prestazione imponibile effettuata a suo vantaggio. Si ha una nota di credito, allorché se ricorrono le seguenti condizioni:

1. l'imprenditore che ha effettuato la prestazione (destinatario della nota di credito) deve essere autorizzato, ai sensi del precedente n. 1, a indicare in modo distinto l'importo dell'imposta in una fattura,

2. l'autore della nota di credito e il suo destinatario debbono essere d'accordo sul fatto che la fornitura o la prestazione venga regolata a mezzo nota di credito,

3. la nota di credito deve contenere le indicazioni previste nel precedente n. 1, seconda frase [4],

4. la nota di credito deve essere indirizzata all'imprenditore che ha effettuato la prestazione.

La prima e la seconda frase di cui sopra si applicano anche nell'ipotesi in cui la nota di credito sia emessa da un imprenditore a titolo di pagamento completo o parziale di una fornitura o di altra prestazione imponibile ma non ancora eseguita. La nota di credito cessa di essere equivalente ad una fattura se il destinatario contesta l'indicazione dell'imposta ivi riportata».

9. Il Bundesfinanzhof giudica necessario che l'art. 14, n. 2, della legge tedesca sia interpretato alla luce del diritto comunitario [5].

4 — La seconda frase del n. 1, punti 5 e 6, così recita:
«Tali fatture devono contenere le seguenti indicazioni:
5. la remunerazione dovuta in contropartita della fornitura o di altra prestazione (...)
6. l'importo dell'imposta dovuta su tale remunerazione (...)».

5 — Pag. 3 della traduzione italiana dell'ordinanza di rinvio.

C — *Le questioni pregiudiziali e le pertinenti disposizioni di diritto comunitario*

10. Il Bundesfinanzhof sottopone, di conseguenza, a questa Corte le seguenti tre questioni pregiudiziali:

«1) Se, alla luce dell'art. 22, n. 3, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, sia possibile considerare una nota di credito ai sensi dell'art. 14, n. 5, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul giro d'affari) del 1980 come una fattura o un documento che ne fa le veci [ai sensi dell'art. 21, punto 1, lett. c), della direttiva 77/388/CEE].

2) In caso di soluzione affermativa della prima questione, se l'art. 21, punto 1, lett. c), della direttiva 77/388/CEE permetta di considerare colui che accetta una nota di credito in cui figuri indicato un ammontare di imposta più elevato di quello dovuto in base alle sue operazioni imponibili, senza contestare l'importo dell'imposta risultante nella nota di credito, alla stregua di una persona che indica l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci e quindi debitore di tale imposta.

3) Se il destinatario di una nota di credito, ricorrendo le circostanze di cui alla questione sub 2), possa invocare l'art. 21, punto 1, lett. c), della direttiva 77/388/CEE, quando venga preteso nei suoi confronti il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto indicata nella nota di credito, per l'ammontare della differenza tra l'imposta indicata e quella dovuta in base alle operazioni imponibili».

11. Il giudice a quo precisa che la soluzione alla terza questione si renderebbe necessaria solo nel caso in cui alla seconda questione venisse data una soluzione negativa [6].

12. L'art. 21, punto 1, della sesta direttiva enumera i soggetti passivi dell'IVA in regime interno. Così ai punti a) e c) viene precisato che l'imposta è dovuta:

«a) dai soggetti passivi che eseguono un'operazione imponibile diversa da quelle previste dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), eseguite da un soggetto passivo residente all'estero. (...)

(...)

c) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci».

6 — Ibidem, pagg. 10 e 11.

13. L'art. 22 della sesta direttiva determina essenzialmente le obbligazioni dei soggetti passivi dell'IVA in regime interno. Il n. 3 del detto articolo è dedicato alla fattura e al suo contenuto. I punti a) e c) enunciano quanto segue:

«a) Ogni soggetto passivo deve emettere una fattura o un documento equivalente per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi che effettua per un altro soggetto passivo (...)

(...)

c) Gli Stati membri stabiliscono i criteri secondo i quali un documento può essere considerato equivalente ad una fattura».

II — Sulle risposte alle questioni pregiudiziali

14. A mezzo delle questioni sottoposte a questa Corte, il Bundesfinanzhof vuole, in sostanza, sapere:

— da un lato, se una nota di credito emessa dal beneficiario della fornitura di un bene o di una prestazione di servizio (in prosieguo: il «destinatario del bene o del

servizio») possa essere assimilata a una fattura ai sensi della sesta direttiva;

— dall'altro lato, se l'imprenditore che ha realizzato l'operazione economica (in prosieguo: l'«imprenditore» o il «destinatario della nota di credito»), che non ha contestato l'importo dell'IVA in eccedenza indicato sulla nota di credito, possa essere considerato, per tale ragione, come colui che ha indicato il detto importo e, di conseguenza, come colui che ne è il debitore;

— infine, nell'ipotesi in cui, in applicazione delle citate pertinenti disposizioni della sesta direttiva, l'imprenditore non fosse il soggetto tenuto al pagamento dell'importo di IVA esposto in eccedenza, non potendo essere considerato come colui che lo ha indicato, se al medesimo sia consentito invocare la detta direttiva per contestare l'obbligo di pagare imposto dalla legge tedesca.

A — *Sulla prima questione pregiudiziale: l'equiparazione a una fattura, ai sensi della sesta direttiva, di una nota di credito emessa dal beneficiario della fornitura di un bene o di una prestazione di servizi*

15. L'interesse che si ricollega a una precisa definizione della nozione di fattura ai sensi della sesta direttiva è legato al ruolo importante che tale documento occupa nella normativa comunitaria sull'IVA.

16. La fattura costituisce il giustificativo dell'importo dell'IVA dovuto dall'operatore economico, e pertanto serve, allo stesso tempo, al pagamento del detto importo e alla detrazione di quello che è stato pagato dall'operatore precedente [7].

17. La sesta direttiva non contiene alcuna definizione del termine «fattura» o di quello di «documento che ne fa le veci» figuranti nei menzionati artt. 21, punto 1, lett. c), e 22, n. 3, lett. a). Dopo aver enunciato le condizioni minime circa le indicazioni obbligatorie che, in ragione del suo stesso oggetto, la fattura deve contenere [8], la direttiva lascia agli Stati membri il compito di stabilire i criteri secondo i quali un documento può fare le veci di una fattura [9].

18. la Repubblica federale di Germania si è avvalsa di tale potere adottando il citato art. 14, n. 5, dell'UStG, che istituisce la nota di credito che è alla base delle questioni pregiudiziali.

7 — Art. 18, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.

8 — L'art. 22, n. 3, lett. b), dispone che «la fattura deve indicare distintamente il prezzo al netto dell'imposta corrispondente per ogni aliquota diversa, nonché, se del caso, l'esenzione».

9 — Art. 22, n. 3, lett. c), già citato.

19. Questa Corte ha avuto modo di pronunciarsi a due riprese sulla portata del potere così conferito agli Stati membri [10]. In questi due casi la Corte si è dimostrata generosa nei confronti degli Stati membri, riconoscendo loro un potere discrezionale abbastanza ampio.

20. Nella causa Jeunehomme e altri questa Corte, fondandosi parimenti sull'art. 22, n. 8, della sesta direttiva, il quale conferisce agli Stati membri «la facoltà di stabilire altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi», ha riconosciuto che uno Stato membro può pretendere l'apposizione di indicazioni supplementari sulle fatture [11].

21. Nella causa Reisdorf, questa Corte ha ritenuto che gli Stati membri sono autorizzati a «intendere per "fattura" non soltanto l'originale, ma anche qualsiasi altro documento equivalente che soddisfi i criteri da essi stabiliti (...)» [12].

22. Questa Corte si è tuttavia premurata a precisare che l'esercizio di tale potere doveva essere conforme «ad uno degli scopi perseguiti dalla sesta direttiva, che è quello di garantire la riscossione dell'IVA ed il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria» [13].

23. L'obiettivo così descritto riflette la preoccupazione che, a mio avviso, deve continuare a guidare questa Corte, di fissare delle condizioni in materia di fatturazione, anche se, a differenza delle cause sopra citate, il criterio da cui dipende la qualifica applicabile alla nota di credito non è solo legato al suo contenuto, ma riguarda anche il soggetto che la emette.

24. Nella formulazione della prima questione pregiudiziale, il giudice a quo fa in particolare riferimento all'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva. Tale disposizione costituisce il riferimento logico della presente causa, per il fatto che la controversia pendente dinanzi al giudice tedesco verte su un importo di IVA diverso da quello dovuto ai sensi della sola operazione imponibile. L'errore sull'importo indicato sulla nota di credito non rende pertanto l'imprenditore debitore nella sua qualità di soggetto passivo ai sensi dell'art. 21, punto 1, lett. a), ma in qualità di soggetto che ha indicato l'IVA su una fattura o su un documento che ne fa le veci.

25. Rilevo tuttavia che tale disposizione, presa in considerazione dal giudice nazionale per collocare il contesto giuridico della

10 — Sentenze 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87, Jeunehomme e altri (Racc. pag. 4517), e 5 dicembre 1996, causa C-85/95, Reisdorf (Racc. pag. I-6257).

11 — Sentenza Jeunehomme e altri, già citata, punto 16. Il punto 17 precisa cionondimeno che siffatte menzioni non debbano, per il loro numero o la loro tecnicità, rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione.

12 — Punto 31.

13 — Sentenza Reisdorf, già citata, punto 24. V. anche sentenza Jeunehomme e altri, già citata, punto 17.

controversia, non è di alcuna utilità ai fini della soluzione della prima questione, perché non fornisce indicazioni che permettono di pronunciarsi sul se la persona che emette o rilascia una nota di credito sia o meno determinante perché a tale nota di credito sia riconosciuta la qualità di documento facente le veci di una fattura.

26. Orbene, la presente questione pregiudiziale è intesa a determinare se il potere riconosciuto agli Stati membri dall'art. 22, n. 3, lett. c), della sesta direttiva consenta di considerare fattura un documento emesso non già dall'imprenditore, bensì dal destinatario del bene o del servizio.

27. Un'interpretazione letterale del citato art. 22, n. 3, lett. a), il quale designa il soggetto passivo come colui che deve rilasciare la fattura, osta a che, da un lato, il destinatario del bene o del servizio, che non può assumere la qualità di soggetto passivo dell'IVA controversa, soddisfi l'obbligo di rilascio della fattura, e, dall'altro lato, che sia consentito all'imprenditore di sottrarsi a tale obbligo. La nota di credito non avrebbe quindi alcuna idoneità a sostituire la fattura.

28. Non sono tuttavia propenso a intendere il mio punto di vista in un modo siffatto, troppo formalistico. Infatti, occorre in primo luogo tenere in considerazione l'obiettivo perseguito dal legislatore al momento della redazione della normativa applicabile affinché possa procedersi alla sua interpretazione [14].

29. Poiché il detto obiettivo era, va ricordato, quello di garantire l'esatta riscossione dell'imposta e di evitare frodi [15], nessuna valida ragione sembra opporsi a che il documento emesso dal destinatario del bene o del servizio faccia le veci della fattura, dato che tale documento contiene le indicazioni prescritte per la fattura dalla sesta direttiva [16] e che al suo destinatario è consentito farne eventualmente modificare il contenuto.

30. Ciò considerato, infatti, l'imprenditore, grazie all'esercizio di un potere di controllo e di rettifica che gli viene riconosciuto, resta colui che rilascia la nota di credito di cui ha in qualche modo delegato al suo cliente la redazione. La nota di credito non perde la sua funzione di giustificativo dei diritti e degli obblighi di carattere tributario dell'imprenditore, poiché contiene le medesime informazioni della tradizionale fattura e quest'ultimo resta libero di approvarne il contenuto. Egli conserva pertanto la responsabilità dell'emissione della fattura, qualunque che ne sia la forma, e, in definitiva, ne resta il vero e proprio autore.

14 — Se il legislatore comunitario del 1977, al pari del legislatore tedesco del 1980, non ha tenuto conto della prassi dell'autofatturazione nel disposto letterale del testo normativo, ciò è senz'altro dovuto al fatto che era ancora poco sviluppata.

15 — V. il paragrafo 22 di queste conclusioni.

16 — Ibidem, nota a fondo pag. 8.

31. Al pari di tutti i governi intervenienti e della Commissione, ritengo che l'autofatturazione, nei termini in cui è disciplinata dall'art. 14, n. 5, dell'UStG, soddisfi le condizioni che consentono di assimilare le note di credito non contestate alle fatture rilasciate dall'imprenditore.

32. L'art. 14, n. 5, punto 3, fa obbligo di menzionare sulla nota di credito le stesse indicazioni prescritte per le fatture, tra cui quelle della «remunerazione dovuta in contropartita della fornitura o di altra prestazione (...)» e quella dell'«importo dell'imposta dovuta su tale remunerazione (...)».

33. Un potere di controllo da parte dell'imprenditore è assicurato dall'art. 14, n. 5, il cui punto 2 precisa che le parti contraenti devono essere d'accordo di fare ricorso a una nota di credito. Ricordo altresì che, secondo il punto 4 di tale testo normativo, «la nota di credito deve essere emessa all'indirizzo dell'imprenditore che ha effettuato la prestazione» e che la seconda frase del secondo comma dispone che «la nota di credito cessa di fare le veci di fattura, se il destinatario contesta l'indicazione dell'imposta ivi esposta».

34. L'imprenditore non dispone certamente di un potere di rettifica, ma il diritto che gli viene riconosciuto di negare alla nota di credito, qualora ne contesti il contenuto, il valore di fattura, gli lascia cionondimeno integra la possibilità di disporre della qualifica giuridica di tale atto, condizione sufficiente per riconoscere l'assimilazione di tale documento a una fattura, secondo l'accezione della sesta direttiva.

B — *Sulla seconda questione pregiudiziale*

35. Due sono i possibili modi di intendere la questione sollevata.

36. Secondo un primo modo di intendere la questione stessa, alla luce dei chiarimenti forniti nell'ordinanza di rinvio, il Bundesfinanzhof chiede a questa Corte di precisare se il fatto che l'imprenditore abbia accettato, senza contestarla, una nota di credito errata, redatta dal destinatario del bene o del servizio, consenta di considerare il predetto come colui che vi ha indicato l'IVA ai sensi dell'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva. Da una positiva soluzione di tale questione, il giudice tedesco trae l'automatica conseguenza che l'imprenditore sia il debitore dell'IVA indicata sulla nota, senza porsi ulteriori interrogativi su questo punto che egli considera acquisito.

37. L'altro possibile modo di intendere la questione sollevata è quello che fa rientrare nella materia oggetto dalla questione pregiu-

diziale la determinazione dell'esatto ammontare dell'IVA — quello iscritto sulla nota di credito o quello corrispondente all'operazione imponibile — che, in definitiva, l'imprenditore deve pagare.

38. Il primo modo di intendere la questione è quello che a mio avviso deve essere accolto. Dalla motivazione della decisione di rinvio emerge che il Bundesfinanzhof non ha adito questa Corte per consentirgli di valutare se l'art. 14, n. 2, prima frase, dell'UStG possa, con riferimento al diritto comunitario, imporre il pagamento dell'importo dell'IVA indicato sulla fattura piuttosto che quello corrispondente all'operazione imponibile. La questione trova la sua ragion d'essere nell'incidenza dell'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva sull'applicabilità alle note di credito del citato art. 14, n. 2, prima frase. Queste due disposizioni hanno in comune la designazione, come soggetto positivo, dell'autore dell'indicazione dell'IVA. Orbene, questo punto, che contraddistingue la nota di credito dalla fattura, si trova al centro della decisione di rinvio.

39. Secondo il giudice tedesco, infatti, «si affaccia il dubbio su chi debba considerarsi responsabile per l'indicazione separata dell'imposta eccedentaria (...): i commercianti di bestiame (destinatari della prestazione) in forza della trasmissione delle note di credito oppure il ricorrente (prestatore) in considerazione del fatto che egli non ha né provveduto a far rettificare le note di credito da parte dei commercianti di bestiame, né trasmesso a questi ultimi, avvalendosi dei dati contenuti nelle note di credito, fatture con un'indicazione separata dell'imposta di entità appropriata» [17].

40. Il Bundesfinanzhof aggiunge che è «determinante (...) se nei confronti del ricorrente sia applicabile o meno l'art. 14, secondo comma, prima frase, UStG 1980» [18], e precisa che è importante «nell'interpretare ed applicare la disposizione in parola, muovere dai pertinenti dettami del diritto comunitario per il legislatore nazionale» [19].

41. In altre parole, ritengo che a questa Corte venga chiesto di precisare se le citate disposizioni della sesta direttiva consentano di rendere soggetto passivo, debitore dell'importo eccedente dell'IVA indicato in una nota di credito, un imprenditore che non ha contestato tale importo eccedente, allo stesso modo in cui egli stesso sarebbe debitore dell'importo eccedente indicato su una fattura da lui stesso emessa.

42. Tuttavia, per il caso in cui questa Corte non dovesse accogliere tale modo di interpretare i termini entro i quali è stata adita, passo ora a esaminare la portata dell'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva, prescindendo dalla natura del documento recante l'errata menzione dell'IVA.

17 — Pag. 9 della traduzione italiana dell'ordinanza di rinvio.
18 — Ibidem, pag. 5, II, par. 2.
19 — Ibidem, pag. 10, III.

1. Sulla qualità di soggetto passivo obbligato al pagamento del destinatario di una nota di credito che non ha contestato l'importo indicato su tale nota

43. L'imprenditore che realizza un'operazione imponibile è, in linea di principio, soggetto passivo debitore dell'IVA corrispondente e deve, a tale titolo, rilasciare una fattura che la menziona. Come ho già avuto modo di concludere [20], nel caso di autofatturazione l'obbligo di emissione è soddisfatto qualora sono soddisfatte le condizioni che consentano l'equiparazione alla fattura della nota di credito di modo che la particolarità di tale situazione non modifica assolutamente la qualità dell'imprenditore di soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta.

44. La situazione potrebbe risultare tuttavia diversa qualora, per varie ragioni — frode o errore —, l'importo dell'IVA figurante sulla nota di credito non corrispondesse all'IVA dovuta. Il diritto nazionale e il diritto comunitario sembrano, in questa ipotesi, limitare la portata dell'equiparazione.

45. Se è vero che l'UStG pone chiaramente il principio del pagamento, da parte dell'imprenditore, dell'importo IVA da lui menzionato nella fattura, quando tale importo è superiore a quello di cui era inizialmente debitore, la legge è invece muta allorché la medesima differenza concerne, come nel caso di specie, il contenuto di una nota di credito.

46. Del resto, il tenore letterale della sesta direttiva fa sorgere un dubbio circa il margine di interpretazione di cui dispone il giudice nazionale per esigere dall'imprenditore, destinatario della nota di credito, il pagamento dell'importo eccedente. Infatti, l'art. 21, punto 1, lett. c), che contempla il caso in cui, come nella specie, l'importo iscritto non corrisponde all'operazione imponibile, qualifica come soggetto passivo tenuto al pagamento dell'IVA chiunque indichi l'imposta su una fattura o su un qualsiasi documento equivalente [21].

47. Orbene, il destinatario della nota di credito non ha, per l'esattezza, indicato egli stesso l'importo di IVA esposto in eccedenza su tale documento.

48. Si dovrebbe pertanto considerare che, se la formulazione dell'art. 22, n. 3, lett. a), della sesta direttiva non osta a che l'imprenditore conservi la propria qualità di soggetto che emette la nota di credito, il tenore letterario delle citate disposizioni dell'art. 21, invece, va chiaramente nel senso che il destinatario del bene o del servizio sia il soggetto passivo dell'IVA.

49. Sono anche favorevole a un'interpretazione meno rigida del testo normativo. Annoverando tra i soggetti tenuti al pagamento dell'IVA, oltre al soggetto passivo, colui che indica l'importo sulla fattura, tale

20 — Paragrafi da 29 a 31 delle presenti conclusioni.

21 — Ibidem, punto 24.

testo normativo è inteso a dissuadere le frodi fiscali. Esso fa carico del pagamento dell'IVA su chi emette fatture erronee o corrispondenti a operazioni economiche fittizie [22].

50. L'obiettivo perseguito non giustifica, ai fini della soluzione della prima questione, un'interpretazione diversa da quella che ho suggerito a questa Corte. Di fronte a una nota di credito inesatta, l'imprenditore che dispone della facoltà di controllarla e di rettificarne il contenuto, deve essere considerato, nel caso che non la contesti, come colui che vi ha indicato l'imposta. Egli viene dunque ad essere responsabile degli errori commessi, i quali possono essere indizi rivelatori di frodi.

51. Sono del resto del parere, al pari di tutti i governi intervenienti e della Commissione, che la soluzione della questione pregiudiziale non possa variare a seconda che l'indicazione dell'IVA figuri su una fattura tradizionale o su una nota di credito. Se, nelle condizioni precedentemente sviluppate, si assimila una nota di credito a una fattura, per il motivo che l'imprenditore resta il vero emittente della nota, è naturale che le conseguenze giuridiche ricollegate a uno o all'altro di tali documenti restino identiche. Diversamente l'equiparazione sarebbe puramente formale e la differenza di regimi creerebbe una discriminazione ingiustificata tra l'imprenditore che emette egli stesso le sue fatture e colui che fa ricorso alla pratica dell'autofatturazione.

22 — V. i paragrafi 10 e 14 delle conclusioni dell'avvocato generale Mischo, presentate nella sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, Genius Holding (Racc. pag. 4227).

2. Sull'obbligo di pagare l'IVA menzionata sulla fattura o sulla nota di credito

52. Si deve ammettere che, qualora l'importo fatturato non corrisponda, in tutto o in parte, all'operazione economica imponibile, l'obbligo di pagare l'IVA verte sull'integralità dell'importo menzionato?

53. Tale problematica, la quale non richiede in diritto comunitario una soluzione differente, a seconda che il supporto dell'indicazione errato sia costituito da una fattura o da una nota di credito, si pone in termini analoghi a quelli che hanno dato luogo alla citata sentenza pronunciata da questa Corte nella causa Genius Holding.

54. In tale causa a questa Corte è stato chiesto se l'importo dell'IVA, dovuto per il solo fatto che figura menzionato su una fattura, possa essere preso in considerazione ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione previsto dalla sesta direttiva. Questa Corte ha risposto in senso negativo, considerando che «l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute» [23].

23 — Sentenza Genius Holding, già citata, punto 13.

55. Nell'intento di combattere la frode fiscale, questa Corte ha così deciso che era necessario determinare l'importo del diritto alla detrazione in funzione dell'operazione imponibile, il che finisce per privare tali fatture della loro funzione di giustificativo del diritto alla detrazione, qualora esse non corrispondessero ad alcuna transazione o si fondassero su una base imponibile sopravvalutata [24]. In caso di contrasto tra i due, l'imposta corrispondente all'operazione imponibile deve pertanto prevalere su quella fatturata, in modo da non rendere possibile il beneficio di una detrazione indebita.

56. Secondo la sentenza Genius Holding, l'informazione contenuta nella fattura non conta tanto quanto la realtà dell'operazione imponibile, almeno ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione. La medesima questione può porsi in occasione della presente causa, per quanto riguarda l'obbligo di pagamento dell'IVA da parte del soggetto passivo [25].

57. A questo riguardo sono del parere che si debba conservare alla fattura la funzione di giustificativo. La ragione che mi ha indotto a proporre a questa Corte di limitare in tal senso il campo della sua giurisprudenza non è diversa da quella che l'ha ispirata nell'elaborazione della soluzione adottata nella predetta causa. Si tratta sempre di dissuadere la frode fiscale.

58. In effetti, consentire che, in caso di differenza tra l'importo fatturato e l'importo risultante dall'operazione imponibile, la parte erronea dell'importo figurante sulla fattura sfugga all'obbligo di pagamento che grava sul suo autore, incentiverebbe le frodi.

59. Soprattutto una siffatta soluzione renderebbe la fattura inutile e priverebbe gli uffici tributari preposti al controllo di un documento di riferimento che ricostruisce l'operazione economica e a partire dal quale è possibile effettuare controlli.

60. È questa, del resto, la soluzione che questa Corte ha implicitamente accolto nella sentenza Genius Holding, allorché ha ricordato la facoltà per gli Stati membri di «contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede» [26]. In altre parole, il principio è che colui che emette una fattura indicante un'imposta non dovuta, deve pagare tale importo a meno che non sia in grado di dimostrare che l'importo iscritto non è frutto di un intento fraudolento.

24 — Ibidem, punto 17.

25 — Il Bundesfinanzhof osserva che la regola del pagamento integrale dell'importo fatturato sancita dall'art. 14, n. 2, prima frase, si basa sul «presupposto della considerazione che il destinatario della prestazione avesse il diritto di detrarre l'imposta indicata separatamente nella fattura come se fosse stata percepita a monte» e che «l'intenzione del legislatore era manifestamente quella di compensare il diritto a deduzione, dovuto al fatto che era stata indicata un'imposta troppo elevata, non giustificata dalle prestazioni, con l'istituzione di un corrispondente debito di imposta» (pag. 8 della traduzione in lingua italiana nell'ordinanza di rinvio). Tale disposizione trova pertanto la sua origine nel diritto riconosciuto dalla normativa tedesca al destinatario del bene o della prestazione di servizio alla deduzione «per l'integralità dell'ammontare di imposta indicato separatamente in una fattura anche quando l'ammontare in parola oltrepassasse l'imposta sulla cifra d'affari dovuta sulla base della prestazione imponibile (...)» (ibidem, pag. 7), il che è in senso contrario alla sentenza Genius Holding.

26 — Sentenza Genius Holding, già citata, punto 18.

61. Inoltre la priorità attribuita all'indicazione esposta sulla fattura è determinata dalle disposizioni della sesta direttiva applicabili in materia. La sentenza Genius Holding si basa, in gran parte, sull'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, relativo al diritto a deduzione [27]. Nella presente causa, il testo normativo la cui portata è determinante è dato dall'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva. Certamente, tale testo indica il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'IVA, e non dà una diretta indicazione dell'importo che deve essere pagato. Tuttavia il fatto che è suscettibile di essere applicato a ipotesi in cui l'IVA non sarebbe legalmente dovuta e in cui l'operazione economica invocata potrebbe financo non esistere, dimostra che l'indicazione apposta sulla fattura è la sola che conta, poiché costituisce l'unico mezzo per potersi riferire a una cifra determinante.

62. Alla luce della soluzione data alla seconda questione, non ha luogo decidere la terza questione.

Conclusione

63. Tenuto conto delle considerazioni che precedono, suggerisco alla Corte di risolvere le questioni sottopostele come segue:

«1) L'art. 22, n. 3, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, autorizza gli Stati membri a considerare come "documento equivalente ad una fattura" una nota di credito emessa dal beneficiario della fornitura di un bene o di una prestazione di servizio, qualora contenga le indicazioni prescritte per le fatture dalla sesta direttiva e il suo contenuto possa essere rettificato o contestato dall'imprenditore che ha realizzato l'operazione economica.

27 — Tale articolo, dispone: «(...) il soggetto è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore: a) l'imposta sul valore aggiunto *dovuta o assolta* (...)» (il corsivo è mio).

2) L'art. 21, punto 1, lett. c), della citata sesta direttiva consente di considerare colui che accetta una nota di credito indicante un'imposta sul valore aggiunto di importo superiore a quello dovuto, e non contesta l'importo così menzionato, come colui che indica l'imposta sul valore aggiunto su una fattura o su qualsiasi altro documento facentene le veci e che, di conseguenza, ne è il debitore».