



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

RIVALSA DELL'IVA ACCERTATA E PROBLEMATICHE APPLICATIVE

di Maurizio Logozzo¹

ABSTRACT

The last paragraph of Art. 60, D.P.R. n. 633/1972, recently modified by D.L. n. 1/2012, allows to the transferor, addressee of a notice of assessment, the right of a subsequent VAT refund towards the transferee, which was before forbidden by the law. The essay explains the evolution of the law and highlights the criticality of the new discipline, especially with regard to the compatibility of the new rule with the tax settlement and its difficulty of application in particular cases, such as when the transferee is not identified.

The change in the law, although appreciable because it aims to ensure the principle of neutrality of VAT, brings with it several applicative problems that seem difficult to solve.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Il previgente divieto di rivalsa dell'IVA risultante da accertamento o rettifica. – 3. La facoltà della rivalsa dell'IVA accertata prevista dal D.L. n. 1/2012. – 4. Profili critici circa la portata e l'ambito di applicazione del novellato art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972. – 4.1. Problematiche legate all'acquiescenza all'avviso di accertamento, all'accertamento con adesione e al conseguente pagamento rateale. – 4.2. Applicabilità alla generalità degli avvisi di accertamento. – 4.3. L'ambito di operatività della nuova disposizione. – 4.4. Profili di diritto transitorio circa l'applicabilità del diritto di rivalsa in relazione ad accertamenti concernenti annualità pregresse. – 5. Conclusioni.

1. Introduzione.

Con il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (c.d. “decreto liberalizzazioni”, convertito con modificazioni dalla L. n. 24 marzo 2012, n. 27), è stato eliminato il “divieto di rivalsa” dell'IVA pagata per effetto di un avviso di accertamento.

Nel testo previgente alla modifica, il settimo comma dell'art. 60 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 stabiliva che “*il contribuente non ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi?*”.

In forza della novella apportata dall'art. 93 del D.L. n. 1/2012, lo stesso comma prevede l'esatto opposto: “*Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a*

¹ Professore Ordinario di Diritto Tributario Università Cattolica del Sacro Cuore Milano.

seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

È evidente che il tema della rivalsa dell'IVA accertata riguarda unicamente la dichiarazione IVA del soggetto cessionario o committente (l'IVA, infatti, è oggetto di accertamento nei confronti del cedente) in quanto, a certe condizioni, è il soggetto cessionario che può operare la detrazione dell'IVA accertata rispetto alla quale il cedente ha operato la rivalsa con apposita fattura emessa successivamente all'esecuzione dell'operazione imponibile.

Dopo quarant'anni rispetto all'entrata in vigore del D.P.R. n. 633/1972, è stato così ripristinato il fondamentale principio di neutralità dell'IVA, che invece era scalfito dal divieto di rivalsa dell'imposta pagata a seguito di un atto di accertamento o rettifica della dichiarazione. L'intervento normativo sana questa situazione, precedendo un probabile esito negativo della procedura d'infrazione già notificata all'Italia dalla Commissione Europea.

Con la predetta procedura di infrazione (n. 2011/4081), la Commissione europea aveva sollevato dubbi sulla compatibilità del divieto di rivalsa dell'IVA accertata in capo al soggetto passivo rispetto all'art. 167, Direttiva 2006/112/CE.

Non vi è dubbio, infatti, che il divieto di rivalsa dell'IVA oggetto di accertamento inibiva la detrazione in capo al cessionario, violando il principio di simmetria tra "esigibilità" e "detrazione" del tributo, laddove l'art. 167 della Direttiva 2006/112/CE prevede: *"Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile"*.

Il nuovo comma 7 dell'art. 60 in esame, consente ora al cedente/prestatore di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o in rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi, consentendo a questi ultimi di operare la detrazione dell'IVA richiesta a seguito di accertamento.

Di qui, appunto, l'asimmetria tra "esigibilità" e "detrazione" dell'IVA.

2. Il previgente divieto di rivalsa dell'IVA risultante da accertamento o rettifica.

Prima della modifica in esame, il comma 7 dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, impediva al cedente/prestatore, nei cui confronti fosse stato notificato l'accertamento ai fini IVA, di rivalersi sul proprio cessionario/committente della maggiore imposta pagata.

Poteva sostenersi che non si trattasse di un divieto "assoluto", in quanto era ammessa una deroga.

Trattasi, nel dettaglio, della possibilità di un preventivo accordo tra le parti (cioè tra cedente/prestatore e cessionario/committente), con il quale queste potevano "derogare" al divieto previsto dall'art. 60, comma 7, nella misura in cui nessuna disposizione vietava il patto con il quale, anche a seguito di accertamento o rettifica in capo al soggetto passivo, questi avrebbe potuto accordarsi col proprio cessionario/committente per operare la rivalsa dell'imposta versata.

Come si è detto, il divieto di rivalsa dell'IVA accertata ha avuto vita per più di 40 anni, scalfendo in un certo qual modo la neutralità che caratterizza l'imposta in esame.

Per comprendere le *rationes* sottostanti tale divieto, occorre muovere dagli scopi che il legislatore aveva perseguito in sede di approvazione del D.P.R. n. 633/1972: da un lato, finalità di carattere sanzionatorio; dall'altro, finalità di carattere pratico.

Relativamente al primo dei due aspetti, cioè il carattere sanzionatorio del divieto di rivalsa in esame, è evidente che la limitazione posta in capo al soggetto passivo di rivalersi della maggiore imposta accertata fosse da configurare come una "sanzione impropria", sulla falsa riga, a titolo meramente esemplificativo, di quanto previsto dall'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 laddove si stabilisce che l'imposta indicata in fattura è sempre dovuta anche in caso di "errore" commesso dall'emittente.

Relativamente alla finalità di carattere pratico, si era sottolineata in dottrina l'esigenza di dare certezza ai rapporti giuridici sottostanti l'operazione imponibile, evitando la possibilità che, anche a distanza di tempo, il cedente potesse riaprire tali rapporti giuridici, chiedendo al cessionario il pagamento dell'imposta a suo tempo non addebitata.

L'impostazione testé tratteggiata era avallata in toto dalla Corte di Cassazione, la quale si era pronunciata nel senso della prevalenza della "stabilità" del rapporto giuridico rispetto alla neutralità dell'imposta: per la Suprema Corte, il divieto in esame *"è ispirato dall'esigenza di garantire la stabilità dei rapporti giuridici, che sarebbe compromessa da rivalse su operazioni ormai remote e dal tentativo del cessionario - se soggetto passivo d'Iva - di detrarre la relativa imposta; esigenza che prevale"*

*rispetto alle ragioni di politica tributaria ispiratrici della neutralità dell'IVA e della tassazione del solo consumo finale*².

Ha ancora affermato la Corte di Cassazione: *“Il cedente (o prestatore) non ha diritto all'addebito nei confronti del cessionario (o beneficiario) della rivalsa della maggiore IVA accertata in sede di rettifica da parte dell'autorità fiscale dovendo prevalere il principio di stabilità degli effetti giuridici su quello di neutralità dell'imposta”*³.

Per la Cassazione, quindi, la giustificazione della divieto risiedeva nel distacco che la rivalsa successiva avrebbe determinato sullo schema attuativo del tributo, laddove la riapertura di rapporti commerciali chiusi, a distanza di anni, avrebbe comportato l'esigenza di evitare problematiche attuative, esigenza considerata prevalente rispetto al principio di neutralità dell'imposta.

Evidenti le ripercussioni pratiche di tale impostazione: l'Italia è stata, per quattro decenni, in una posizione in cui il meccanismo di applicazione dell'IVA, nei casi di accertamento e rettifica in capo al soggetto passivo, veniva alterato, in spregio al principio di neutralità dell'imposta, che, come noto, è principio fondamentale su cui è incentrato lo schema applicativo del tributo.

Da questa situazione è derivata la procedura di infrazione attivata dalla Commissione europea nei confronti dell'Italia per evitare la quale è intervenuta la nuova disposizione.

Nel dettaglio, la Commissione sollevava dubbi di compatibilità del il divieto in questione rispetto all'art. 1, paragrafo 2, comma 3, della Direttiva 2006/112/CE, secondo cui il principio del sistema comune dell'IVA è esteso fino allo stadio del commercio al minuto incluso, applicando, in ogni fase del processo di distribuzione, l'IVA calcolata sul prezzo del bene o del servizio, che diviene esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Ancora, oltre alla distorsione che tale divieto provocava sul funzionamento dell'imposta, nella previgente disciplina si ponevano rischi di potenziale doppia imposizione.

Il rischio era che lo Stato potesse incamerare due volte l'IVA: dapprima, in occasione dell'immissione dei beni o servizi al consumo finale, in seconda battuta a causa dell'impossibilità del soggetto passivo accertato di poter operare la rivalsa.

² Cass., Sez. I civ., 26 maggio 2010, n. 12882.

³ Cass., Sez. trib., 2 marzo 2012, n. 3291.

Com'è noto, sul tema aveva già avuto modo di esprimersi l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano, con la norma di comportamento n. 179/2010, la quale prospettava il superamento del divieto in commento nei seguenti termini:

a) il cedente/prestatore poteva addebitare in via di rivalsa l'IVA dovuta sulle operazioni imponibili, oggetto di rettifica in aumento da parte dell'Amministrazione finanziaria, a condizione che l'operazione fosse stata oggetto di rilevazione contabile nel momento della sua effettuazione e sempre che l'IVA non fosse stata già corrisposta direttamente all'Erario, in dipendenza degli atti impositivi derivanti da accertamento o rettifica;

b) il cessionario/committente aveva diritto di esercitare la detrazione della maggiore imposta dovuta e addebitata, a seguito della rivalsa "tardiva", nei limiti del periodo decadenziale di due anni da quando l'IVA è divenuta esigibile a seguito di fatturazione (art. 19, comma 1, D.P.R. n. 633/1972), sempre che non avesse preventivamente regolarizzato l'operazione mediante autofatturazione ai sensi dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, versando direttamente all'Erario la maggior imposta dovuta.

Per l'AIDC, dunque, la rivalsa "tardiva" non era condizionata dall'emissione dell'avviso di accertamento, bensì dal solo ed eventuale pagamento dell'imposta da parte del soggetto cedente.

Il rilievo consisteva nel fatto che, se il divieto di cui all'art. 60 fosse stato ritenuto "illimitato", cioè predominante rispetto alle regole sulla fatturazione integrativa, l'art. 26, D.P.R. n. 633/1972 sarebbe stato svuotato di significato; ciò in quanto, detto articolo prevede che la fatturazione integrativa in aumento possa avvenire "per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione". Quindi, anche a seguito di notifica di avviso di rettifica da parte dell'Ufficio.

Importante, a riguardo, è anche la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria, per la quale il cedente/prestatore poteva emettere fattura successivamente al momento di effettuazione dell'operazione, utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997.

Si evidenziava che tale ultima facoltà è riconosciuta in modo generalizzato sempreché la violazione non fosse già stata constatata e comunque non fossero iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidamente obbligati avessero avuto formale conoscenza.

Sul punto, invece, la giurisprudenza di legittimità aveva prospettato un'interpretazione più restrittiva rispetto al momento in cui il divieto di rivalsa avrebbe dovuto operare: la Cassazione, sostanzialmente, poneva un limite di tipo temporale, apparentemente insuperabile, all'ambito di applicazione della fatturazione integrativa.

Invero, per la Suprema Corte., il limite di applicazione del divieto di rivalsa di cui all'art. 60, relativamente alle ipotesi di fatturazione integrativa, era dato dall'emissione dell'avviso di accertamento: il soggetto passivo, fino all'emissione di tale atto, poteva emettere fattura integrativa ai sensi dell'art. 26, potendo esercitare la rivalsa mediante integrazione della fattura originaria.

Da ciò scaturivano delle ipotesi in cui era ed è consentita la disciplina della fatturazione integrativa.

Tra queste, il caso in cui l'imposta, in sede di fatturazione, fosse stata applicata in misura minore rispetto a quella dovuta per legge: in tale ipotesi, per la Cassazione trovava applicazione la disciplina di cui all'art. 26 (e non quella dell'art. 60, comma 7), il quale prevede, appunto, l'obbligo di fatturazione integrativa mediante l'emissione di nota di variazione. Ne segue che l'obbligo del cedente/prestatore, che in questo caso non è condizionato dall'avviso di accertamento (non ancora emesso), gli permetteva di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario al quale, come per la fattura, doveva essere inviata nota di variazione nell'ambito del rapporto di realizzazione del credito di rivalsa⁴.

Per contro, ogni qual volta il "limite" dell'emissione dell'avviso di accertamento fosse stato superato, per la giurisprudenza della Cassazione non vi erano margini di deroga al divieto di rivalsa.

In conclusione, anche alla luce della giurisprudenza in esame, il divieto di esercitare la rivalsa dell'IVA accertata e rettificata, da parte del cedente/prestatore, era inteso in maniera estremamente rigorosa, con l'unico spiraglio dato dalla possibilità di fatturazione integrativa con il limite temporale rappresentato dall'emissione dell'avviso di accertamento.

3. La facoltà della rivalsa dell'IVA accertata prevista dal D.L. n. 1/2012.

⁴ Cass., Sez. trib., 24 novembre 2005, n. 24794.

Come anticipato, con il D.L. n. 1/2012 è stato sancito il diritto del contribuente di rivalersi nei confronti del cessionario/committente della maggiore IVA dovuta a seguito di accertamento.

Si tratta di una mera “facoltà” (e non di un obbligo di rivalsa, al pari di quanto previsto dall’art. 18, D.P.R. n. 633/1972).

Nei confronti del cedente è prevista la seguente condizione: che il soggetto passivo IVA abbia provveduto al pagamento all’Erario dell’imposta accertata, delle sanzioni e degli interessi.

Specularmente è stata prevista, in capo al cessionario/committente, qualora sia anch’egli soggetto passivo IVA, il diritto alla detrazione dell’IVA versata al cedente, da esercitarsi entro il secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto al medesimo cedente/prestatore l’IVA addebitata in via di rivalsa.

Con tale intervento normativo è stata “ripristinata” la neutralità dell’IVA, la quale, per sua natura, deve colpire i consumi e non può gravare sui soggetti passivi, definiti dalla Corte di Giustizia come “collettori di imposta per conto dello Stato”.

Il sistema dell’IVA è fondato sul principio per cui l’imposta, calcolata sul corrispettivo del bene ceduto o del servizio reso, è dovuta allo Stato da ciascun soggetto passivo (cedente/prestatore), che però dal debito IVA detrae l’imposta che ha gravato i suoi acquisti. Ad ogni passaggio, lo Stato deve incassare la differenza tra IVA sugli acquisti e IVA sulle vendite di ogni soggetto passivo. Chiude il ciclo, l’IVA dovuta dal venditore di un bene sull’ultimo passaggio, cioè nello stadio del commercio al minuto (cessione al c.d. consumatore finale).

L’imposta è neutrale per il soggetto passivo, che, quando effettua un’operazione imponibile, è debitore verso lo Stato dell’IVA commisurata ai corrispettivi; al contempo, tale soggetto è creditore (di rivalsa) verso il cessionario o il committente.

Sul versante delle operazioni passive, il soggetto passivo che effettua acquisti di beni o servizi è debitore (per IVA da rivalsa) verso il suo fornitore (cedente o prestatore), ma, al tempo stesso, l’IVA dovuta per rivalsa può essere detratta nei confronti dello Stato.

La risultante economica dell’operare di queste situazioni soggettive è la neutralità dell’imposta per i soggetti passivi.

Le predette considerazioni sono parte integrante della giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale ha precisato che il sistema comune dell’IVA consiste nell’applicare ai beni ed ai servizi, fino allo stadio del commercio al dettaglio, un’imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e servizi, con la conseguenza che il tributo ricade solamente sul consumatore finale, il quale, al termine del ciclo produttivo-distributivo, è chiamato a pagare l’IVA per un importo proporzionale al prezzo.

È evidente che, in sede comunitaria, l’IVA sia assolutamente tratteggiata come un’imposta sui consumi, che deve quindi rimanere neutrale rispetto agli operatori economici.

Con la novella del 2012, il legislatore ha inteso eliminare un divieto – nei termini suesposti – che provocava una deroga fondamentale al principio di neutralità dell’IVA, minando il fisiologico funzionamento dell’imposta, la quale invece, come si è detto, deve colpire il consumatore finale.

La prima considerazione da fare è che la norma subordina il diritto alla rivalsa del soggetto passivo all’importante condizione che vengano pagate, insieme con l’imposta, anche le sanzioni e gli interessi.

Con riguardo alle sanzioni, è stata efficacemente notata l’irragionevolezza della condizione del pagamento delle stesse ai fini dell’esercizio della facoltà di rivalsa.

Il riferimento è alle ipotesi in cui il soggetto accertato decida di prestare acquiescenza alla pretesa impositiva, versando la maggiore imposta accertata, ma al tempo stesso decida di contestare la sanzione irrogata, ad esempio deducendo l’assenza di un profilo di colpevolezza, l’esimente dell’obiettiva incertezza della legge tributaria e, comunque, una causa di non punibilità.

Qualora la controversia si chiuda a favore del contribuente, con definitiva declaratoria di non debenza delle sanzioni irrogate, ebbene anche allora risulterebbe a rigore preclusa la rivalsa dell’IVA, visto che mancherebbe il requisito del pagamento delle sanzioni. Salvo naturalmente intendere, molto più ragionevolmente, il richiamo al versamento delle sanzioni condizionato al fatto che le stesse risultino “effettivamente” dovute, il che consentirebbe di evitare almeno alcune delle conseguenze distorsive della disposizione.

In ogni caso, infatti, è stato evidenziato che non si capisce perché subordinare il diritto di rivalsa dell’IVA all’avvenuto pagamento delle sanzioni; molto probabilmente, l’intento del

legislatore è quello di indurre il contribuente accertato a definire la contestazione avvalendosi del pagamento delle sanzioni ridotte ad un terzo.

Dal lato del cessionario, l'art. 93 del D.L. n. 1/2012 ha previsto la possibilità di detrarre l'imposta *“al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione”*.

Sul punto si evidenzia che viene spostato in avanti il momento in cui sorge il diritto alla detrazione rispetto al modello applicativo dell'imposta.

Invero, l'art. 63 della Direttiva IVA prevede che il diritto alla detrazione sorge quando il tributo diventa esigibile (circostanza che si verifica a partire dal momento in cui l'operazione è stata realizzata).

Con la modifica normativa in esame, dunque, si è stabilita un'eccezione alla regola in materia di computo del periodo utile per l'esercizio del diritto alla detrazione, spostando il momento ultimo di esercizio del diritto al biennio successivo al pagamento dell'imposta da parte del cessionario al proprio fornitore.

Dunque, l'addebito dell'imposta documentato dalla fattura emessa dal cedente, dà diritto al cessionario di operare la detrazione, diritto che potrà essere esercitato entro un termine potenzialmente indefinito, dipendendo quest'ultimo non già dall'addebito documentato dalla fattura, bensì dal “pagamento” dell'imposta al proprio fornitore, che potrebbe avvenire anche a distanza di molto tempo dalla richiesta avanzata (tramite la fattura) da quest'ultimo.

Al tempo stesso, è stato previsto che la detrazione debba essere esercitata alle “condizioni” che sussistevano al momento dell'effettuazione dell'operazione originaria, evitando così il rischio di accordi collusivi tra fornitore e cliente finalizzati allo spostamento del momento di rilevanza della detrazione.

4. Profili critici circa la portata e l'ambito di applicazione del novellato art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972.

A mio avviso, il punto di partenza nell'analisi delle criticità legate al nuovo istituto risiede nella considerazione che la rivalsa non è più un effetto legale della fattura, ma è subordinata al pagamento all'Erario dell'imposta, della sanzione e degli accessori da parte del soggetto passivo.

Orbene, l'aver collegato il momento della nascita del diritto di rivalsa al pagamento dell'imposta accertata pone problemi interpretativi in quei casi in cui il pagamento del tributo dovesse risentire, a sua volta, delle vicende che possono interessare l'atto impositivo.

Invero, l'avviso di accertamento o di rettifica può essere impugnato dal contribuente, così determinandosi l'operare della riscossione provvisoria in pendenza di giudizio, astrattamente suscettibile di dare luogo all'esercizio della rivalsa successiva.

Se l'esito del giudizio dovesse poi volgere a favore del cedente, anche in grado d'appello, con conseguente rimborso dell'IVA a suo tempo corrisposta all'Erario, sorgerebbe il problema della legittimità della detrazione dell'IVA effettuata cessionario: l'IVA dovrebbe essere recuperata dall'Ufficio in quanto indetraibile.

Problema questo per di più aggravato dal fatto che neppure sarebbe utilizzabile allo scopo la procedura di variazione prevista dall'art. 26. D.P.R. n. 633/1972.

La soluzione più ragionevole, in grado di superare questi profili problematici, è quella di ritenere esercitabile la rivalsa successiva intendendo la locuzione stabilita dalla legge "pagamento dell'imposta" come pagamento effettuato "a titolo definitivo", e cioè a seguito di un accertamento divenuto definitivo per acquiescenza, per accertamento con adesione oppure a seguito di sentenza passata in giudicato.

In base a questa interpretazione, condizionandosi l'esercizio della rivalsa successiva alla definitività dell'accertamento, si eliminano in radice tutte le problematiche cui si faceva cenno, connesse con la riscossione a titolo provvisorio dell'IVA in pendenza di giudizio avverso l'avviso di accertamento.

Le situazioni a cui può dar luogo la rivalsa successiva, con riguardo alla posizione del cedente, possono distinguersi in tre ipotesi.

La prima è quella di omessa fatturazione, per cui il cedente ha la possibilità di emettere la fattura secondo i termini stabiliti per il ravvedimento operoso dall'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997. Ciò *"sempreché la violazione non sia già stata constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore, o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza"*.

Siamo fuori dall'ambito di applicazione dell'art. 60, D.P.R. n. 633/1972, che è norma speciale rispetto alle ordinarie modalità di esercizio della rivalsa.

Qualora, invece, è stata emessa fattura per un ammontare inferiore al dovuto, la fattura integrativa sarebbe emessa ai sensi dell'art. 26, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, tramite variazione in aumento, nel limite temporale posto dall'art. 19 in relazione al diritto di detrazione da parte del cessionario, cioè non oltre il termine del secondo anno successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione imponibile.

La terza ipotesi è quella prevista dall'ultimo comma dell'art. 60, D.P.R. n. 633 del 1972, sottoposta ai limiti temporali precedentemente indicati e limitata alla sola IVA relativa ad avvisi di accertamento o di rettifica.

4.1. Problematiche legate all'acquiescenza all'avviso di accertamento, all'accertamento con adesione e al conseguente pagamento rateale.

L'aver subordinato l'esercizio della facoltà di rivalsa al pagamento delle imposte, delle sanzioni e degli interessi da parte del soggetto passivo, apre la strada ad un ulteriore ordine di problematiche.

Innanzitutto, come correttamente osservato in dottrina, la nuova disposizione è finalizzata ad incentivare la definizione in adesione degli avvisi di accertamento da parte del soggetto "accertato" o "rettificato".

Orbene, la considerazione è di carattere pratico ed elementare: se il destinatario di un avviso di accertamento ai fini IVA oggi può, *ex lege*, rivalersi dell'IVA che egli stesso andrà a pagare, l'unico "esborso" aggiuntivo consistente nel pagamento di sanzioni ed interessi, appare evidente che la soluzione di prestare acquiescenza alla pretesa, con forte riduzione della sanzione ad un terzo, indurrà al pagamento il destinatario dell'avviso di accertamento o rettifica IVA.

È proprio la valutazione di ordine "pragmatico" che, a mio avviso, porterà ad aderire alla pretesa erariale: perché il soggetto passivo dovrebbe imbarcarsi in un processo che non solo ha dei costi, ma anche un esito che è, comunque, incerto?

La soluzione dell'acquiescenza o dell'accertamento con adesione appare, se non altro, incentivata.

Un profilo connesso a quello del concordato è legato al fatto che, tale tipologia di definizione della pendenza, sfoci spesso in un pagamento rateale dell'imposta rideterminata, delle sanzioni e degli interessi.

A mio avviso, considerato che l'accertamento con adesione si perfeziona con il pagamento della prima rata (art. 9, D.Lgs. n. 218/1997), non si porrebbero problemi relativamente all'esercizio del diritto di rivalsa dell'IVA accertata da parte del cedente, atteso che un successivo mancato pagamento delle rate a seguire rimane ininfluenza rispetto al rapporto che si è concluso tra le parti dell'operazione (cedente e cessionario).

Questa situazione di incentivazione alla definizione degli accertamenti potrebbe però generare dei conflitti di natura privatistica, tra soggetto accertato e il cessionario: infatti, il cedente, anche a fronte di una contestazione dell'Ufficio palesemente infondata, potrebbe ritenere preferibile evitare di affrontare un contenzioso dagli esiti comunque incerti, rischiando di soccombere e dunque di dover corrispondere (oltre all'imposta) la sanzione in misura piena, e aderire dunque ad uno dei citati istituti deflattivi, con una forte riduzione delle sanzioni.

Ora, se una eventualità di questo genere - dando luogo all'esercizio della rivalsa dell'IVA pagata dal fornitore - potrebbe risultare sostanzialmente indifferente per il cessionario che non soffra di limiti al diritto alla detrazione, la situazione sarebbe invece molto diversa laddove il cessionario o committente abbia dei limiti alla detrazione, ad esempio per la presenza di attività esenti, oppure perché consumatore finale destinato ad essere inciso definitivamente dall'imposta.

Del resto, come affermato dalla Corte di Cassazione⁵, la rivalsa si effettua sulla base di un rapporto di natura non tributaria ed autonomo rispetto a quello dell'imposta; ne segue che, con riguardo alla rivalsa, la giurisdizione spetta al giudice ordinario, essendo configurato appunto come un rapporto di natura privatistica. Per contro, le controversie tra emittente la fattura e l'Amministrazione finanziaria sono devolute alla giurisdizione del giudice tributario.

In questi casi, dunque, si porrebbe teoricamente il rischio che il cliente a cui venga addebitata, in modo postumo, l'IVA pagata dal fornitore in conseguenza dell'accertamento, contesti l'asserito credito di rivalsa, opponendo che l'IVA richiesta non era in realtà dovuta - stante l'infondatezza della pretesa erariale - e dunque non si sarebbe dovuto procedere al pagamento con successiva rivalsa nei suoi confronti.

4.2. Applicabilità alla generalità degli avvisi di accertamento.

⁵ Cass., Sez. trib., 24 novembre 2005, n. 24794.

Ciò detto, i profili di criticità non si arrestano qui: invero, se nelle ipotesi in cui il cessionario/committente è facilmente individuabile, al fine di operare la rivalsa, sulla base degli atti dell'Amministrazione finanziaria (ci si riferisce agli atti istruttori, quali il P.V.C. e alla motivazione dell'avviso di accertamento), delle difficoltà si riscontrano nell'ipotesi in cui non è certa l'individuazione del soggetto cessionario.

Mi riferisco, nel dettaglio, a tutte le ipotesi di accertamento basate su presunzioni, cioè a tutte quelle ipotesi in cui non sia facilmente riscontrabile fisicamente la controparte dell'operazione in relazione alla quale si voglia esercitare il diritto di rivalsa successiva: si pensi in specie all'ipotesi di accertamenti presuntivi basati, ad esempio, sulle caratteristiche dell'attività esercitata, sugli studi di settore, sulla presunzione di cessione dei beni acquistati o prodotti non reperiti nei locali dell'impresa, sull'incongruità di determinati rapporti tra i fattori della produzione, ecc.

In questi casi, è difficile immaginare se e come il diritto di rivalsa possa operare, posto che il soggetto passivo accertato dovrebbe dimostrare che le specifiche transazioni siano riferibili a questo piuttosto che a quel cliente.

Il nuovo comma 7 dell'art. 60, nella sua genericità, non esclude che la rivalsa possa essere esercitata anche in casi del genere, ma è evidente che sorgeranno in tal caso delle contestazioni tra fornitore accertato e cliente di cui dovrà occuparsi il giudice ordinario: il *thema probandum* sarà costituito dalla veridicità o meno di una transazione commerciale "occulta" intercorsa tra i due soggetti.

4.3. L'ambito di operatività della nuova disposizione.

Altro profilo critico da prendere in considerazione riguarda l'ambito di operatività "concreto" dell'istituto, nella misura in cui ci si interroga se la rivalsa dell'IVA de qua operi solo per la maggiore imposta accertata o, anche, *ab origine* in ogni caso di mancato addebito dell'IVA.

Dal tenore letterale della nuova disposizione, si nota che l'ipotesi della rivalsa non è limitata al solo caso della "maggiore" imposta, come si verifica, ad esempio, se l'operazione sia stata fatturata originariamente con un'aliquota inferiore a quella dovuta; è evidente che l'ipotesi riguardi l'imposta accertata, con chiaro riferimento ai casi in cui l'IVA non sia stata addebitata a monte per omessa fatturazione.

Se quindi è evidente che la norma interesserà le ipotesi di erronea applicazione dei regimi di esclusione o di esenzione relativamente ad operazioni che andavano invece assoggettate ad IVA (casi, cioè in cui il soggetto abbia emesso una fattura esente, ovvero non imponibile, che, poi, venga accertata imponibile), dubbi emergono relativamente alle vendite c.d. “in nero”.

Non può infatti escludersi a priori che l'accertamento porti all'individuazione del cessionario con il quale è intervenuta l'operazione economica non fatturata. Nelle c.d. vendite in nero la controparte economica può infatti emergere dalle indagini compiute dall'Amministrazione finanziaria o dalla Guardia di Finanza, e scaturire dai rilievi contenuti nel processo verbale di constatazione. Con la conseguenza che sarebbe un errore, per evidente contrasto con la lettera della nuova disposizione, escludere in linea di principio, e perciò in ogni caso, la possibilità di esercizio della rivalsa nel caso di operazione in origine non fatturata.

In realtà, la rivalsa successiva nel caso di accertamento di vendite in “nero” presuppone che l'individuazione del cessionario risulti da elementi desumibili dal medesimo avviso di accertamento o dagli atti ed elementi conoscitivi che ne costituiscono il presupposto, essendo necessaria l'opponibilità oggettiva all'Amministrazione finanziaria del rapporto contrattuale che ha dato causa giuridica all'operazione accertata. Laddove si accedesse alla tesi che l'individuazione del contraente o dei contraenti delle operazioni non fatturate interessi la sola sfera del rapporto interno tra le parti contrattuali, la norma sulla rivalsa successiva si presterebbe a facili strumentalizzazioni, potendo il cedente orientare l'individuazione del contraente dell'operazione in nero secondo ragioni di mera convenienza e opportunità.

4.4. Profili di diritto transitorio circa l'applicabilità del diritto di rivalsa in relazione ad accertamenti concernenti annualità pregresse.

L'intervento del legislatore sulla questione della rivalsa dell'IVA da accertamento pone dei problemi di carattere transitorio.

Mi sembra anzitutto che la novella, riferendosi alla possibilità per il fornitore di rivalersi sul cliente dell'IVA pagata a seguito di un accertamento, operi certamente anche con

riferimento alle rettifiche fiscali per le annualità pregresse, per le quali sia stato notificato un avviso di accertamento successivamente all'entrata in vigore del decreto liberalizzazioni.

Più dubbia è invece la possibilità di rivalsa per le ipotesi di avvisi di accertamento o rettifica già notificati nel passato, che a mio avviso andrebbe ammessa laddove il debito IVA sia ancora in contestazione, per la pendenza di una controversia nei confronti dell'avviso di accertamento. Se infatti la possibilità di esercitare la rivalsa è subordinata all'avvenuto pagamento dell'IVA da parte del fornitore, che deve accompagnarsi - secondo un'ipotesi interpretativa che appare a mio avviso preferibile - alla definitività dell'accertamento, non vi è ragione per escludere il diritto di rivalsa in relazione ad accertamenti effettuati nel passato, contenenti tuttavia pretese non ancora definitive al momento di entrata in vigore del decreto liberalizzazioni.

Senza contare, come già osservato, che la possibilità di applicare la rivalsa anche in relazione ad avvisi di accertamento *sub iudice* relativi ad annualità già decorse appare da preferire non solo per il carattere "procedimentale" della disposizione in commento, che si collega alle condizioni legittimanti il particolare diritto di rivalsa (rappresentate dall'emissione di un avviso di accertamento e dal versamento delle relative somme), ma altresì in applicazione della naturale retroattività dovuta al principio del *favor rei*, vista la natura "sanzionatoria" quasi unanimemente riconosciuta al previgente divieto di rivalsa.

5. Conclusioni.

A seguito dell'abolizione del divieto di rivalsa dell'IVA accertata, il quadro del rapporto tra IVA erroneamente fatturata, IVA evasa ed IVA successivamente accertata dall'Ufficio, si compone in via definitiva nell'ambito del principio di neutralità dell'imposta. In sostanza, il cerchio si chiude!

Intendo far riferimento al seguente schema elaborato sulla base della disciplina nazionale e comunitaria, ed in particolare sulla base della nostra Cassazione e della Corte di Giustizia.

La prima ipotesi che viene in considerazione è quella che abbiamo sopra descritto, riguardante la rivalsa dell'IVA accertata, ove il cedente non rimane inciso dal tributo nel caso in cui, a seguito di accertamento definitivo, operi la rivalsa sul cessionario.

La seconda ipotesi che viene in considerazione è quella in cui, a prescindere da un avviso di accertamento o di rettifica notificato al fornitore, il cessionario si opponga alla rivalsa del

cedente, o perché l’IVA non è dovuta (per esempio perché relativa ad un’operazione non imponibile o esente), o perché è stata applicata un’aliquota superiore a quella prevista dalla legge.

In questo caso, sorge una lite tra le parti, la quale assume il carattere di controversia civilistica devoluta alla giurisdizione ordinaria.

Invero, il cedente in questo caso si trova nella posizione di avere versato un’IVA rispetto alla quale non riesce ad operare la rivalsa per opposizione del cessionario.

Qualora il Giudice ordinario stabilisca che l’IVA non era dovuta in quanto indebitamente fatturata (quindi il cedente risulti soccombente), si pone il problema del rimborso a favore del cedente dell’IVA che egli a suo tempo aveva corrisposto all’Erario.

Ciò per il semplice fatto che per l’IVA si applica la disciplina generale del rimborso prevista dall’art. 21, 2° comma, D.Lgs. n. 546/1992, il quale stabilisce che la domanda di restituzione non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

In proposito, la Corte di Cassazione, con sentenza 20 luglio 2012, n. 12666, sulla base della sentenza della Corte di Giustizia 15 dicembre 2011, resa nel procedimento C-427/10, ha risolto il problema della differenza dei termini previsti per l’esercizio dell’azione civilistica di ripetizione dell’indebitato da parte del cessionario nei confronti del cedente (cioè, il termine di prescrizione ordinario decennale) e del termine di due anni dal pagamento previsto dal citato articolo 21, con riguardo all’istanza di restituzione che potrebbe essere presentata dal cedente all’Amministrazione finanziaria.

Tale differenza di termini, che implica che il cedente/prestatore non abbia più diritto al rimborso (essendo decorso il termine biennale di decadenza) ma, allo stesso tempo, sia esposto all’azione di ripetizione del cessionario/committente (soggetto al termine di prescrizione decennale), è stato risolto dalla Corte di Giustizia nel senso di tutelare il principio di effettività, volto a garantire la restituzione dell’IVA pagata al cedente/prestatore.

Per la Corte di Giustizia, quindi, il suddetto disallineamento temporale non è, in generale, contrario all’ordinamento comunitario, salvo il caso in cui il minore termine concesso al fornitore sia decorso, rendendo di fatto impossibile o eccessivamente difficile il recupero dell’imposta versata.

La Cassazione, prendendo atto della citata giurisprudenza della Corte di Giustizia, ha stabilito che il cedente può proporre istanza di rimborso a seguito di una sentenza passata in giudicato con la quale viene stabilito che il medesimo cedente debba restituire al cessionario l'IVA da quest'ultimo pagata.

La terza ipotesi che viene in considerazione è quella speculare al divieto di rivalsa dell'IVA accertata.

Si intende fare riferimento alla fattispecie in cui viene accertato definitivamente in capo al cessionario un'indebita detrazione dell'IVA con riguardo ad un'operazione rispetto alla quale è stata emessa dal cedente una fattura erronea.

La questione è stata finalmente risolta con la recentissima sentenza della Corte di Giustizia UE dell'11 aprile 2013, causa C-138/12.

La Corte, nel caso di specie, riconosce al cedente il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata a seguito dell'accertamento definitivo, in capo al cessionario, in ordine all'indetraibilità dell'IVA esposta in fattura.

La questione se l'imposta indicata in fattura sia dovuta a prescindere da ogni ulteriore considerazione nasce in collegamento alla valutazione del corrispondente diritto di detrazione, che va riconosciuto in relazione non ad un semplice aspetto cartolare, rappresentato dal possesso della fattura emessa dal fornitore, ma ad un profilo sostanziale, cioè l'esistenza dell'operazione economica sottostante.

Da qui discende il divieto di detrazione dell'IVA applicata erroneamente in fattura, e che si può rinvenire in tre distinte situazioni: l'imposta dovuta è inferiore a quella applicata; l'imposta non è dovuta in quanto l'operazione, seppur soggetta ad IVA, è non imponibile o esente; l'imposta applicata non è dovuta per mancanza di un presupposto d'imposizione, come avviene allorquando l'operazione sia soggetta ad imposta di registro e non ad IVA, in virtù del principio dell'alternatività tra IVA e registro.

E' evidente che la non debenza dell'IVA nei casi predetti si riflette sulla detrazione da parte del cessionario in quanto l'IVA è in tutto o in parte indetraibile.

La questione di interesse riguarda il rapporto pubblicistico che si instaura tra il cedente e l'Amministrazione finanziaria: l'art. 203 della Direttiva 2006/112/CE stabilisce che *"l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in fattura"*; la disposizione nazionale, contenuta nell'art. 21, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, fin dalla sua introduzione nel nostro ordinamento, è stata

interpretata in senso “punitivo”, come sanzione impropria: vale il principio di “cartolarità”, nel senso che l’IVA è dovuta per la mera esposizione in fattura a prescindere dall’esistenza dell’operazione sottostante o della qualificazione di soggetto passivo da parte dell’emittente (quindi anche un soggetto che non può essere qualificato come soggetto passivo IVA è tenuto a versare all’Erario l’IVA esposta in una fattura che non poteva emettere).

La Corte di Cassazione, affermando che l’imposta indicata in fattura è sempre dovuta per l’intero ammontare, ha concluso che, ferma l’indetraibilità dell’imposta in capo al cessionario, il cedente non può neppure rettificare l’operazione mediante emissione di note di credito.

Sul punto, è noto che l’obbligo di corrispondere l’IVA indicata in fattura, nei termini appena esposti, ha come scopo quello di evitare che l’Erario debba riconoscere la detrazione dell’imposta addebitata al cessionario, senza avere certezza della riscossione dell’imposta dovuta dal fornitore.

In sede comunitaria, tale obbligo ha suscitato dubbi relativamente alla compatibilità con il principio di neutralità dell’imposta, almeno nelle ipotesi in cui il cessionario abbia definitivamente rinunciato alla detrazione ad esso spettante.

La Corte di Giustizia ha più volte affrontato il tema, confermando la non detraibilità dell’imposta non dovuta, ma al tempo stesso stabilendo il diritto al rimborso in capo al fornitore.

Gli interventi della Corte di Giustizia sono sempre stati rivolti a garantire il principio fondamentale della neutralità dell’imposta.

Da ultimo, con la sentenza Rusedespred (C-138/12 dell’11 aprile 2013), la Corte ha sancito definitivamente che, con un’interpretazione *a contrariis* del principio sancito dal citato art. 203 della VI Direttiva IVA, l’imposta versata e non dovuta sia rimborsata al fornitore, se effettivamente è stata accertata in via definitiva la indetraibilità dell’imposta in capo al cessionario.

Difatti, *“prevedendo che l’IVA indicata in una fattura sia dovuta, l’art. 203 della Direttiva 2006/112/CE, mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto dagli artt. 167 ss. di detta Direttiva”*. Pertanto, il principio di neutralità dell’IVA, quale concretizzato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa all’art. 203 della Direttiva, che pone a carico dello Stato membro un obbligo incondizionato e

sufficientemente preciso (di qui la diretta applicabilità del principio in esame nel diritto interno degli Stati membri), può essere invocato contro una qualsiasi disposizione nazionale che contrasti con detto principio, cioè che non consenta il rimborso dell'IVA fatturata per errore, a favore del cedente/prestatore che ha emesso la fattura erronea.

Importanti, a mio avviso, sono le ricadute di tale sentenza sulla norma nazionale (art. 21, comma 7, D.P.R. IVA), interpretata, come detto, anche dalla Cassazione in maniera rigorosa nel senso del diniego del rimborso in capo al fornitore.

In conclusione, il cessionario, il quale abbia versato all'Erario l'IVA indetraibile a seguito di accertamento definitivo (anche, ovviamente, in caso di sentenza passata in giudicato), ha diritto a chiedere la restituzione dell'IVA versata al fornitore.

Questo, è un rapporto tipicamente privatistico, ma che al contempo determina un rapporto di natura pubblicistica: si fa riferimento al rapporto che si apre con l'Erario a seguito dell'istanza di rimborso che sarà presentata dal fornitore, il quale ha emesso la fattura erronea.

Il principio di neutralità impone, appunto, che il fornitore non rimanga inciso definitivamente dall'IVA indebitamente fatturata.

Qui nasce un ulteriore problema: quello del termine entro il quale il fornitore può presentare la predetta istanza di rimborso.

A mio avviso, l'istanza va presentata entro il termine biennale decorrente dal momento in cui il fornitore ha ricevuto la richiesta formale di restituzione da parte del cessionario dell'IVA indebitamente pagata: è solo da tale momento che il fornitore ha conoscenza formale del fatto che il cessionario ha pagato in via definitiva un'IVA all'Erario che era stata in precedenza indebitamente fatturata dal fornitore medesimo.

Ci auguriamo che tali principi della Corte di Giustizia possano essere finalmente recepiti dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

Come si può vedere, i problemi applicativi dell'IVA non finiscono mai!