Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Speciale
I rimedi in caso di errata fatturazione

Regolarizzazione dell'Iva addebitata in misura inferiore al dovuto

di Marco Peirolo 2

Responsabilità solidale del cessionario nel pagamento dell'Iva

di Marco Peirolo 15

Rivalsa dell'imposta a seguito di accertamento

di Marco Peirolo 26

Recupero dell'Iva addebitata in misura superiore al dovuto

di Marco Peirolo 40

Limiti alla detrazione dell'Iva non dovuta

di Marco Peirolo 58

Effetti delle operazioni inesistenti soggette a *reverse charge*

di Marco Peirolo 69

Regolarizzazione dell'Iva addebitata in misura inferiore al dovuto

di Marco Peirolo - dottore commercialista e componente del *Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne*

Nell'ipotesi in cui l'Iva sia erroneamente addebitata in fattura dal cedente/prestatore in misura inferiore a quella dovuta, compreso il caso in cui l'operazione sia indebitamente considerata detassata, si pone il problema di individuare i rimedi per la regolarizzazione della cessione/prestazione, che riguardano non solo il cedente/prestatore, ma anche – se quest'ultimo risulta inerte – il cessionario/committente.

Il carattere privato del rapporto di rivalsa dell'Iva

> Nel rapporto contrattuale intercorrente tra il cedente/prestatore e il cessionario/committente, è il primo, cioè il cedente/prestatore, a essere tenuto a emettere la fattura per l'operazione posta in essere e a versare l'imposta all'Erario, *ex* articolo 17, D.P.R. 633/1972, se la cessione/prestazione è imponibile, con il conseguente obbligo di rivalsa previsto dall'articolo 18, D.P.R. 633/1972.
>
> Pertanto, il soggetto obbligato in rivalsa, vale a dire il cessionario/committente, è estraneo al rapporto tributario tra il soggetto passivo dell'operazione e l'Erario, in quanto la rivalsa integra un rapporto giuridico avente natura "privata" e non tributaria, che – in quanto tale – è devoluto alla cognizione del giudice ordinario.

A conferma di questa impostazione può richiamarsi il consolidato orientamento dei giudici di legittimità in merito agli effetti dell'addebito in fattura di un'Iva non dovuta[1], secondo il quale la corretta lettura degli articoli 17 e 18, D.P.R. 633/1972 consente di identificare nel cedente/prestatore il soggetto:

– da un lato, legittimato a pretendere il rimborso dall'Amministrazione finanziaria;

– dall'altro, obbligato a restituire al cessionario/committente la somma pagata a titolo di rivalsa.

Infatti, dall'effettuazione dell'operazione imponibile discende un triplice rapporto, rispettivamente tra:

– l'Amministrazione finanziaria e il cedente/prestatore, per il pagamento dell'imposta;

[1] Cfr. Cassazione n. 6419/2003, n. 6632/2003, n. 24794/2005, n. 14933/2011 e n. 4020/2012.

– il cedente/prestatore e il cessionario/committente, in ordine alla rivalsa dell'imposta;

– l'Amministrazione finanziaria e il cessionario/committente, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.

> I suddetti rapporti, pur essendo collegati, non interferiscono tra di loro, con la conseguenza che:
> – il cedente/prestatore non può opporre al cessionario/committente – il quale agisca nei suoi confronti per la restituzione dell'indebito *ex* articolo 2033, cod. civ. – l'avvenuto versamento dell'imposta, il cui obbligo è previsto dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, con il quale è stato trasposto il principio di cartolarità dell'Iva stabilito dall'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE;
> – il cessionario/committente non può opporre all'Amministrazione finanziaria – che escluda la detrazione dell'imposta erroneamente liquidata in fattura – che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'Erario;
> – solo il cedente/prestatore ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972), la quale pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa.

A quest'ultimo riguardo, è necessario, però, tenere conto di un ulteriore e specifico orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione[2], in base al quale il principio enunciato rifletterebbe un'impostazione "statica" dei rapporti in questione, che devono essere riguardati considerando che il cessionario/committente, di norma, è al tempo stesso anche soggetto passivo d'imposta in relazione alle operazioni attive dallo stesso realizzate.

Secondo questa differente impostazione, la pretesa di rimborso dell'Iva pagata in rivalsa dal cessionario/committente dipende dalla differente angolazione con la quale viene prospettata. In proposito:

– il rapporto di natura privatistica tra cedente/prestatore e cessionario/committente – che dà luogo alla giurisdizione del giudice ordinario, venendo meno la connotazione tributaria del rapporto controverso – si configura laddove il cessionario/committente rivesta la posizione di "consumatore finale", identificandosi nel soggetto definitivamente inciso dall'imposta[3];

– diversamente riemergendo il rapporto tributario – con conseguente legittimazione del cessionario/committente ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – tutte le volte in cui

[2] Cfr., da ultimo, Cassazione n. 24923/2016. Nello stesso senso, anche: Cassazione n. 20752/2008, n. 9107/2009, n. 355/2010, n. 18425/2012 e n. 17169/2015.

[3] Cfr. Cassazione SS.UU. n. 1147/2000 e n. 2686/2007.

l'indebita applicazione dell'Iva versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica, venga a riflettersi sulla liquidazione dell'imposta nella dichiarazione annuale del contribuente, qualora l'ufficio contesti, in tutto o in parte, la detrazione dell'Iva in rivalsa, in quanto relativa a una operazione esente o imponibile, ma soggetta a una aliquota inferiore rispetto a quella indicata erroneamente in fattura[4].

> In base a questo approccio, il rapporto tributario tra il cessionario/committente e l'Amministrazione finanziaria - in relazione al rimborso dell'imposta indebitamente versata in rivalsa al cedente/prestatore - viene a ravvisarsi non per il solo fatto che i beni/servizi acquistati "a monte" siano impiegati nell'attività svolta dal cessionario/committente, ma nel caso in cui la suddetta attività dia luogo a operazioni imponibili, atteso che solo in tale ipotesi può trovare applicazione il principio di neutralità dell'Iva volto a traslare l'onere economico dell'imposta sul consumatore finale.
> Diversamente, nel caso in cui l'operatore economico abbia acquistato beni e servizi destinati in via esclusiva alla realizzazione di operazioni esenti o non imponibili, tale soggetto assume la stessa posizione, ai fini fiscali, del consumatore finale, non insorgendo a suo favore il diritto alla detrazione e né, tantomeno, al rimborso dell'Iva liquidata nella fattura passiva e versata in rivalsa al cedente/prestatore, venendo pertanto a gravare definitivamente a suo carico l'imposta.

L'estraneità del soggetto obbligato in rivalsa dal rapporto tributario esistente tra il soggetto passivo dell'operazione e l'Erario caratterizza anche l'ipotesi, contemplata dall'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, della rivalsa dell'Iva a seguito di accertamento, oggetto di analisi in uno dei successivi contributi del presente speciale.

Emissione della nota di variazione in aumento da parte del cedente/prestatore

> Nelle ipotesi considerate, in cui il cedente/prestatore abbia erroneamente addebitato in fattura al cessionario/committente un'imposta inferiore a quella dovuta o abbia indebitamente qualificato l'operazione posta in essere come detassata, l'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede l'obbligo di regolarizzazione mediante l'emissione, da parte del cedente/prestatore, di una fattura integrativa nei confronti del cessionario/committente che riporti l'imposta o la maggiore imposta dovuta.

Tale disposizione – secondo cui *"le disposizioni degli articoli 21 e ss. devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di*

[4] Cfr. Cassazione SS.UU. n. 20752/2008, n. 12433/2011 e n. 18425/2012.

cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione" – a differenza delle ipotesi contemplate dal secondo comma dello stesso articolo 26, D.P.R. 633/1972, prevede che la regolarizzazione da parte del cedente/prestatore non abbia carattere facoltativo, ma obbligatorio e, proprio per questa ragione, non individua uno specifico limite temporale entro il quale il cedente/prestatore deve addebitare l'imposta o la maggiore imposta al cessionario/committente.

> È il caso, tuttavia, di ricordare che, se la regolarizzazione dell'operazione viene eseguita dopo il termine previsto per la liquidazione e il versamento dell'imposta del periodo di riferimento (mese o trimestre) dell'operazione originaria, nei confronti del cedente/prestatore si applicano le sanzioni amministrative previste dall'articolo 6, D.Lgs. 471/1997 per l'omesso o tardivo versamento.

Obbligo di regolarizzazione della fattura da parte del cessionario/committente

È in relazione alla sopra descritta configurazione dei rapporti giuridici tra soggetto passivo, Erario e soggetto obbligato in rivalsa che quest'ultimo non può essere chiamato – salvo le ipotesi di frode – a rispondere personalmente per eventuali inadempimenti dell'obbligazione tributaria che fa capo esclusivamente al soggetto passivo, ma può essere invece chiamato a rispondere sul piano sanzionatorio per colpevole inosservanza degli obblighi di condotta che, pur attenendo alla regolarità formale del rapporto privatistico con il cedente/prestatore (qual è l'obbligo di emissione della fattura), si riverberano *ab externo* sulla corretta attuazione del distinto rapporto tributario.

Ed è, altresì, in tale contesto che si colloca il controllo richiesto al cessionario/committente sulla regolarità formale della operazione dallo stesso effettuata con il cedente/prestatore, in relazione alla fattura emessa da quest'ultimo. L'inosservanza della condotta richiesta al cessionario/committente integra un illecito tributario ai sensi dell'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, laddove tale norma sanzionatoria definisce i limiti oggettivi del comportamento esigibile dal cessionario/committente, che sia cioè riconducibile alla propria sfera di controllo, configurando 2 diverse fattispecie.

In particolare, fermo restando l'obbligo del soggetto passivo di emettere fattura, al quale è condizionata l'attuazione del rapporto privatistico avente a oggetto l'esercizio del diritto di rivalsa, al cessionario/committente è imposto di verificare la regolarità formale dell'operazione in relazione:

– alla mancata ricezione della fattura;

– alla ricezione di una fattura irregolare.

> Il comma 8 dell'articolo 6, D.Lgs. 471/1997, sostanzialmente identico nella sua formulazione anche a seguito della riforma delle sanzioni tributarie non penali operata dal D.Lgs. 158/2015, prevede l'applicazione di un'autonoma sanzione – ferma restando la responsabilità del cedente/prestatore – nei confronti del cessionario/committente che, nell'esercizio d'impresa, arte o professione, abbia acquistato beni/servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini previsti dalla legge o con emissione di fattura irregolare.

La violazione in esame non si realizza nello stesso istante in cui si perfeziona quella del cedente/prestatore, ma nel momento successivo in cui siano inutilmente scaduti i termini stabiliti dalla norma affinché il cessionario/committente, in veste di operatore economico, provveda a regolarizzare l'operazione.

> Più nel dettaglio, il citato comma 8 dell'articolo 6, D.Lgs. 471/1997 dispone che, per evitare di essere sanzionato, il soggetto che acquista beni/servizi deve:
> – se non ha ricevuto la fattura entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentare all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino tutte le indicazioni prescritte dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972, relativo alla fatturazione;
> – se ha ricevuto una fattura irregolare, per tale intendendosi quella recante un'imponibile oppure un'imposta inferiore[5], presentare allo stesso ufficio, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggiore imposta eventualmente dovuta.

Osservati i suddetti adempimenti, il successivo comma 9 dello stesso articolo 6, D.Lgs. 471/1997 stabilisce che un esemplare del documento, con l'attestazione dell'eseguita regolarizzazione, viene restituito dall'ufficio al contribuente, che è tenuto ad annotarlo sul registro degli acquisti (di cui all'articolo 25, D.P.R. 633/1972).

La procedura descritta deve intendersi modificata a seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, tant'è che il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 ha stabilito che, ai fini della regolarizzazione dell'operazione, il cessionario/committente trasmette l'autofattura al Sistema di Interscambio (SdI), compilando, nel *file* fattura elettronica, il campo "TipoDocumento" con il codice "TD20" e le sezioni anagrafiche del cedente/prestatore e del cessionario/committente rispettivamente con i dati del cedente/prestatore e i propri. La trasmissione

[5] Cfr. circolare n. 23/1999 (capitolo II, § 2.7).

dell'autofattura al SdI sostituisce l'obbligo, di cui all'articolo 6, comma 8, lettera a), D.Lgs. 471/1997, di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'ufficio competente.

> Dal momento che il cessionario/committente, in sede di regolarizzazione, versa la maggiore imposta eventualmente dovuta per l'operazione posta in essere, deve escludersi il potere dell'ufficio di pretendere il pagamento della medesima imposta (anche) dal cedente/prestatore[6]; questa conclusione, peraltro, vale a prescindere dalla circostanza che il cessionario/committente possa esercitare la detrazione dell'imposta stessa, in quanto l'operazione non può subire una doppia tassazione che sarebbe contraria con il principio di neutralità. Invece, in assenza di regolarizzazione nei termini previsti, si applica solo la sanzione (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro), ma non anche l'imposta o la maggiore imposta, che l'Amministrazione finanziaria può esigere dal cedente/prestatore, oltre all'applicazione della sanzione, pari al 30% ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

Se, nei confronti del cessionario/committente che regolarizzi l'operazione, la duplice imposizione deve essere esclusa ancorché il debitore dell'imposta relativa alla cessione/prestazione sia il cedente/prestatore, a maggior ragione appaiono corrette le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate in merito agli effetti alla constatazione della violazione del regime dell'inversione contabile a seguito dell'introduzione delle disposizioni riguardanti il diritto di rivalsa e di detrazione dell'imposta accertata di cui all'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972.

L'inversione contabile presuppone, infatti, che il debito d'imposta sia assolto dal cessionario/committente mediante l'annotazione dell'Iva nei registri di cui agli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/1972 e, in tale evenienza, salvo casi di indetraibilità oggettiva o soggettiva, l'assolvimento dell'imposta mediante il suddetto regime non dà origine a un esborso finanziario in capo al cessionario/committente.

Nello specifico, laddove sia constatata la violazione del regime di *reverse charge* che comporti, in quella sede, l'assolvimento del tributo da parte del contribuente, è stato chiarito che, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta, con la conseguenza che il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammontare a titolo di imposta all'Erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione[7].

In altre parole, in considerazione dei criteri che regolano il sistema dell'inversione contabile, la compensazione dell'imposta a debito e dell'imposta a credito è operata direttamente in sede di

[6] Cfr. Cassazione n. 15394/2001.
[7] Cfr. circolare n. 35/E/2013 (§ 3.4).

accertamento, senza che sia necessario procedere al pagamento dell'imposta accertata e alla sua successiva detrazione. Di contro, il cessionario/committente che provveda alla regolarizzazione dell'operazione nelle ipotesi di omesso ricevimento della fattura e di ricevimento di fattura irregolare è comunque tenuto a versare all'Erario l'imposta o la maggiore eventualmente dovuta, per poi recuperarla, con l'esercizio della detrazione, in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione Iva annuale, sempreché – come detto – la detrazione sia ammessa e non preclusa per limitazioni di ordine oggettivo o soggettivo[8].

Segnalazione dell'errore o irregolarità al cedente/prestatore

Come rilevato dalla norma di comportamento Aidc n. 209, il principio di correttezza e buona fede deve indurre il cessionario/committente che riceva una fattura errata o irregolare a segnalarlo al cedente/prestatore affinché quest'ultimo possa emettere una nota di credito per eliminare o correggere la fattura.

> In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle entrate[9], secondo cui l'applicazione della procedura di regolarizzazione delle fatture, di cui all'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, presuppone che il cessionario/committente abbia preventivamente comunicato, ove possibile, al cedente/prestatore l'errore commesso, affinché quest'ultimo proceda alla sua correzione mediante emissione di una nota di variazione *ex* articolo 26, D.P.R. 633/1972 a storno della fattura errata ed emissione di una nuova fattura corretta.

La regolarizzazione da parte del cessionario/committente risulta, pertanto, richiesta qualora le parti, dopo la segnalazione dell'irregolare fatturazione, non trovino una soluzione condivisa, nel qual caso il cessionario/committente deve versare l'imposta o la maggiore imposta dovuta, che potrà essere detratta nel rispetto dei presupposti e secondo le modalità previste dall'articolo 19, D.P.R. 633/1972.

Obbligo di regolarizzazione per le operazioni non imponibili o imponibili ma con aliquota errata

Secondo la prassi amministrativa, l'omessa regolarizzazione deve intendersi realizzata anche se l'infrazione riguardi operazioni non imponibili o esenti, nel qual caso l'adempimento del cessionario/committente consiste semplicemente nella presentazione del documento in duplice copia

[8] Per esempio, nelle ipotesi, rispettivamente, degli articoli 19, comma 2, e 19-*bis*1, comma 1, D.P.R. 633/1972 (indetraibilità oggettiva) e degli articoli 19, comma 5, e 36-*bis* dello stesso decreto (indetraibilità soggettiva).
[9] Cfr. risposta a interpello n. 133/2020.

all'ufficio[10]. In tal caso, la sanzione dovrebbe essere applicata nella misura fissa di 250 euro, in difetto della base di ragguaglio della sanzione proporzionale, rapportata all'imposta dovuta, ma un chiarimento ufficiale sul punto sarebbe utile.

Questo orientamento non è, però, condiviso dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale ha osservato che, ai fini della regolarizzazione[11]:

– nell'ipotesi di omessa ricezione della fattura, l'articolo 6, comma 8, lettera a), D.Lgs. 471/1997 presuppone che il cessionario/committente "*nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi*", e cioè presuppone l'incontestata riconducibilità del rapporto intercorso tra le parti a una delle operazioni (astrattamente) assoggettabili a Iva, venendo a essere in conseguenza limitato il controllo del cessionario/committente all'osservanza da parte del cedente/prestatore del termine entro il quale la fattura deve essere rilasciata;

– nell'ipotesi di ricezione di una fattura irregolare, il controllo richiesto al cessionario/committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla "regolarità formale" della fattura e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati nell'articolo 21, D.P.R. 633/1972, tra cui i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e servizi, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota, l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta o, se si tratta di operazione detassata, il titolo in base al quale l'imposta non è applicata.

> Secondo i giudici di legittimità, dal tenore letterale della norma sanzionatoria deve escludersi che al destinatario della fattura sia richiesto anche un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, tenuto conto che il riferimento alla "*maggiore imposta eventualmente dovuta*", *ex* articolo 6, comma 8, lettera b), D.Lgs. 471/1997, quale condizione cui è subordinata la regolarizzazione della fattura ai fini della disapplicazione della sanzione in capo al cessionario/committente, induce a ritenere che questa condizione sia collegata all'irregolarità dei dati – dai quali dipende l'irregolare liquidazione, in misura inferiore al dovuto, dell'imposta – risultanti dallo stesso documento, quali l'aliquota, la base imponibile e l'ammontare dell'imposta.
>
> La norma in esame, del resto, non prevede che l'applicazione della sanzione sia esclusa anche nell'ipotesi del pagamento dell'intera imposta non versata dal cedente/prestatore, laddove questa specifica previsione sarebbe stata necessaria qualora si fosse voluto estendere il controllo del cessionario/committente anche alla valutazione della qualificazione fiscale dell'operazione e,

[10] Cfr. circolare n. 23/1999 (capitolo II, § 2.7), *cit.*.
[11] Cfr. Cassazione n. 19743/2013 e n. 26183/2014.

quindi, alla valutazione giuridica della cessione/prestazione illegittimamente fatturata dall'emittente con il titolo di "non imponibilità", "esenzione", etc..

Anche per questa tipologia di operazioni trova, pertanto, applicazione il principio di diritto costantemente sancito dalla Suprema Corte, in base al quale la regolarizzazione richiesta al destinatario della fattura "*implica l'obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine all'identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, non anche di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo, quando, in fattura recante l'annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta…, indipendentemente dalla questione della tassabilità o meno dell'operazione*"[12].

Nel contesto in esame, quindi, al fine di escludere la responsabilità del cessionario/committente per l'omessa regolarizzazione, assume fondamentale rilevanza la circostanza che la fattura – erroneamente considerata non imponibile, esente o non soggetta – riporti l'indicazione del titolo in base al quale l'imposta non è stata addebitata.

Infatti, come puntualizzato dalla Corte di Cassazione, "*il cessionario/committente che riceva una fattura senza l'indicazione dell'ammontare dell'imposta, mentre non è certamente tenuto a valutare la congruità della eventuale annotazione sostitutiva rispetto all'operazione posta in essere, poiché tale valutazione si tradurrebbe in un apprezzamento critico della natura giuridica dell'operazione (apprezzamento che, come detto, non è esigibile dal cessionario), è invece chiamato a verificare se la fattura stessa contenga una delle annotazioni sostitutive e, in mancanza, a procedere alla regolarizzazione*"[13].

Tale principio vale anche per le operazioni imponibili, ma erroneamente assoggettate a una aliquota inferiore rispetto a quella applicabile per lo specifico bene o servizio oggetto di fatturazione.

La regolarizzazione richiesta al cessionario/committente consiste, infatti, nel fornire le indicazioni dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972, il quale elenca gli elementi da inserire nella fattura, per cui l'inclusione, fra i compiti del cessionario/committente, di un apprezzamento critico sul contenuto del documento, per ciò che riguarda specificamente la base imponibile e l'aliquota, in esito a una ricognizione critica del rapporto giuridico sottostante, "*trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario, e, dunque, andrebbe oltre la ratio di assicurare all'ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento privato in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta*"[14].

[12] Si vedano, tra le altre, Cassazione n. 1841/2000 e n. 7681/2003.
[13] Così la sentenza n. 14275/2020.
[14] Così Cassazione n. 15302/2015.

Del resto, osservano i giudici, "*una dilatazione delle incombenze in discorso, nel senso voluto dall'Amministrazione, non sarebbe del resto coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente. La tesi porterebbe ad esigere quel versamento prima che l'ufficio abbia controllato ed eventualmente rettificato la suddetta dichiarazione in ordine a misura ed estensione della soggezione ad imposta, e quindi ad imporre il soddisfacimento di un credito non ancora accertato e fatto valere nel rapporto con il soggetto passivo, sulla mera base della prefigurabilità di una successiva iniziativa dell'ufficio stesso; il risultato sarebbe anomalo, e non scevro da dubbi di compatibilità con i precetti di cui agli articoli 3, 24 e 53, Costituzione, in quanto si richiederebbe al cessionario o committente, solo perché debitore finale in esito alla rivalsa, una solutio di tipo anticipatorio e cautelativo rispetto al credito d'imposta non ancora esercitato*"[15].

Obbligo di regolarizzazione per le operazioni non imponibili o imponibili ma con aliquota errata

> Secondo la giurisprudenza, la sanzione del 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro, si applica nel caso in cui l'aliquota erroneamente applicata dal cedente/prestatore in fattura sia dovuta alla dichiarazione inesatta rilasciata dal cessionario/committente in ordine alla destinazione dei beni/servizi acquistati[16].

La controversia sulla quale si è pronunciata la Suprema Corte ha avuto origine da una verifica fiscale, nel corso della quale è stato accertato che il contribuente aveva evaso in parte le accise sugli oli minerali, avendo effettuato acquisti di olio combustibile "per uso industriale", fruendo della relativa aliquota agevolata, per poi rivendere il prodotto "per uso riscaldamento", soggetto ad aliquota intera.

Il contribuente – che si sarebbe reso responsabile dell'omessa regolarizzazione degli acquisti effettuati con applicazione di un'accisa inferiore a quella dovuta, in quanto l'accisa concorre nella determinazione della base imponibile dell'Iva – si è difeso sostenendo che l'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997 non è applicabile in quanto il cessionario/committente non può sindacare o controllare le valutazioni giuridiche espresse dal cedente/prestatore, né tantomeno sindacare l'aliquota da quest'ultimo applicata.

I giudici di legittimità hanno, tuttavia, confermato la pretesa erariale, rilevando che *"la erronea applicazione dell'aliquota inferiore dell'accisa - destinata a confluire nella determinazione della base imponibile Iva - non è conseguita ad una errata valutazione giuridica del cedente o ad altro suo errore, ma alla circostanza che la società contribuente cessionaria -, che aveva l'onere di dichiarare la destinazione del*

[15] Cfr. Cassazione n. 15302/2015, *cit.*
[16] Cfr. Cassazione n. 16767/2016.

prodotto all'atto dell'estrazione dello stesso dal deposito fiscale, al fine di consentire l'individuazione della aliquota di accisa applicabile (minore per olio combustibile destinato ad uso industriale, e maggiore per il prodotto destinato ad uso riscaldamento) e da computare nella determinazione della base imponibile ai fini Iva, aveva dichiarato - per i prodotti oggetto della contestazione - la destinazione ad uso industriale, laddove i controlli eseguiti avevano rilevato che i prodotti, dopo essere stati stoccati presso il deposito commerciale della società contribuente, erano stati destinati dalla stessa società… a clienti che non avevano i requisiti per beneficiare dell'accisa ridotta per uso industriale, di guisa che ciò faceva fondatamente supporre che la destinazione dei prodotti fosse ad uso riscaldamento…".

In pratica, come sopra anticipato, la sanzione del 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro, scatta nel caso in cui l'aliquota erroneamente applicata dal cedente/prestatore in fattura sia dovuta alla dichiarazione inesatta rilasciata dal cessionario/committente in ordine alla destinazione dei beni/servizi acquistati.

> Resta, sullo sfondo, da definire il profilo della responsabilità del soggetto passivo dell'operazione, vale a dire del cedente/prestatore, per l'applicazione dell'aliquota Iva errata sulla base della dichiarazione inesatta del cessionario/committente.
>
> Laddove, in particolare, l'agevolazione sia connessa al rilascio della predetta dichiarazione[17], occorre ricordare che le attuali disposizioni in materia di Iva nulla prevedono al riguardo[18], per cui risulta necessario ricorrere a strumenti di derivazione civilistica per evitare che gli effetti dell'errata applicazione dell'aliquota ricadano sul soggetto passivo dell'operazione, considerato che l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 prevede il diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata ma non delle sanzioni.

Facoltà di regolarizzazione in caso di errori che non incidono sulla determinazione dell'imposta

Da ultimo, si osserva che la regolarizzazione da parte del cessionario/committente può riguardare anche gli errori che non rilevano ai fini della determinazione dell'imponibile e dell'imposta, essendo relativi al contenuto informativo della fattura previsto dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972 (ad esempio, errori

[17] La risoluzione n. 361705/1979 ha, infatti, precisato che "*sarà cura del soggetto d'imposta, cioè dell'operatore economico che effettua la cessione o la prestazione di servizi assicurarsi in concreto che ricorrano i presupposti per l'applicazione dell'aliquota ridotta, non avendo carattere esimente da sanzioni l'eventuale dichiarazione rilasciata dal committente dei lavori circa la sussistenza dei requisiti per la concessione del beneficio tributario*".

[18] Fatta eccezione per la dichiarazione relativa ai requisiti per l'agevolazione "prima casa" che, se mendace, comporta la sanzione pari al 30% a carico dell'acquirente, *ex* articolo 1, comma 4, della Nota II-*bis*) della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986.

relativi ai dati anagrafici del cessionario/committente, alla generica descrizione del bene ceduto o del servizio reso, all'errata indicazione del codice di esclusione o di non imponibilità Iva).

> In queste ipotesi, la norma di comportamento Aidc n. 209 ha evidenziato che il cessionario/committente può chiedere al cedente/prestatore l'emissione di una nota di credito per stornare la fattura ricevuta tramite il SdI e l'emissione di una fattura corretta. Se il cedente/prestatore non aderisce alla richiesta, il cessionario/committente è legittimato alla regolarizzazione della fattura ricevuta, ma se non vi provvede e registra la fattura, ha comunque diritto a esercitare la detrazione dell'imposta effettivamente dovuta a prescindere dalle indicazioni errate contenute nel documento.

SCHEDA DI SINTESI

Nel caso in cui il cedente/prestatore abbia erroneamente addebitato in fattura al cessionario/committente un'imposta inferiore a quella dovuta o abbia indebitamente qualificato l'operazione posta in essere come detassata, l'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede l'obbligo di regolarizzazione mediante l'emissione, da parte del cedente/prestatore, di una fattura integrativa nei confronti del cessionario/committente che riporti l'imposta o la maggiore imposta dovuta.

Se la regolarizzazione dell'operazione viene eseguita dopo il termine previsto per la liquidazione e il versamento dell'imposta del periodo di riferimento (mese o trimestre) dell'operazione originaria, nei confronti del cedente/prestatore si applicano le sanzioni previste per l'omesso o tardivo versamento.

L'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997 stabilisce che, per evitare di essere sanzionato, il cessionario/committente deve:

- se non ha ricevuto la fattura entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentare all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino tutte le indicazioni prescritte dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972, relativo alla fatturazione;
- se ha ricevuto una fattura irregolare, per tale intendendosi quella recante un'imponibile oppure un'imposta inferiore, presentare allo stesso ufficio, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggiore imposta eventualmente dovuta.

L'omessa regolarizzazione nei termini previsti rende il cessionario/committente autore dell'illecito, in via del tutto indipendente rispetto alla controparte, con la conseguenza che nei suoi confronti si rende applicabile la sanzione pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro per ogni singola violazione. L'Amministrazione finanziaria può, invece, esigere l'imposta o la maggiore dal cedente/prestatore, oltre all'applicazione della sanzione, pari al 30%, nei cuoi confronti.

Il principio di correttezza e buona fede deve indurre il cessionario/committente che riceva una fattura errata o irregolare a segnalarlo al cedente/prestatore affinché quest'ultimo possa emettere una nota di credito per eliminare o correggere la fattura.

Secondo il costante orientamento giurisprudenziale, l'onere di controllo imposto al cessionario/committente è circoscritto alla verifica degli elementi essenziali e formali della fattura, dovendosi escludere che al cessionario/committente sia richiesto anche un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, fermo restando che – se la fattura è stata erroneamente considerata non imponibile, esente, etc. – è indispensabile, per escludere l'obbligo di regolarizzazione, che la stessa riporti il titolo in base al quale l'imposta non è stata applicata.

Responsabilità solidale del cessionario nel pagamento dell'Iva

di Marco Peirolo - dottore commercialista e componente del *Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne*

A completamento dei riflessi, in capo al cliente, dell'addebito in fattura di un'imposta inferiore a quella dovuta, occorre esaminare anche il vincolo di responsabilità solidale del cessionario, previsto dall'articolo 60-*bis*, D.P.R. 633/1972, nel caso in cui il cedente non versi all'Erario l'imposta relativa ai beni venduti a un prezzo inferiore al loro "valore normale".

Presupposti della responsabilità solidale del cessionario

L'articolo 60-*bis*, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972 dispone che il cessionario, soggetto agli adempimenti previsti dal Decreto Iva, è solidalmente obbligato al pagamento dell'Iva qualora il cedente non versi all'Erario l'imposta relativa ai beni venduti a un prezzo inferiore al loro "valore normale". L'obbligato solidale può, tuttavia, documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che, comunque, non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

In attuazione del primo comma del citato articolo 60-*bis,* D.P.R. 633/1972, la responsabilità solidale opera esclusivamente per i beni specificamente individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, come integrato dal D.M. 31 ottobre 2012, vale a dire per:

- gli autoveicoli, motoveicoli, rimorchi;
- i prodotti di telefonia e loro accessori;
- i personal computer, componenti e accessori;
- gli animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche;
- gli pneumatici nuovi di gomma, nonché gli pneumatici rigenerati o usati di gomma e le gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori ("flaps").

Come già rilevato dalla giurisprudenza di legittimità[1], l'introduzione dell'articolo 60-*bis*, D.P.R. 633/1972 è diretta, attraverso la solidarietà dal lato passivo dell'obbligazione tributaria, a contrastare le c.d. "frodi carosello". Tale norma è stata novellata in conformità all'articolo 21, § 3, dell'abrogata Direttiva 77/388/CEE (c.d. VI Direttiva), ora articolo 205, Direttiva 2006/112/CE, come interpretato dalla Corte di Giustizia UE, secondo cui la disciplina considerata "*permette ad uno Stato membro di adottare una normativa ai sensi della quale un soggetto passivo, a favore del quale sia stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e che era a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che la totalità o parte dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per tale cessione o tale prestazione, ovvero per qualsiasi altra cessione o qualsiasi altra prestazione precedente o successiva, non sarebbe stata versata, può essere obbligato a versare tale imposta in solido con il debitore*"[2].

Dalla disciplina esposta si desume, pertanto, che la responsabilità solidale in oggetto presuppone che:

- i beni ceduti siano riconducibili a quelli individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, come integrato dal D.M. 31 ottobre 2012;

- la cessione sia effettuata a un prezzo inferiore al "valore normale", laddove – in base all'articolo 14, comma 1, D.P.R. 633/1972, per tale s'intende l'intero importo che il cessionario/committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione del bene o la prestazione del servizio, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, a un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in oggetto nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione. Qualora non siano accertabili cessioni di beni/prestazioni di servizi analoghe, l'articolo 14, comma 2, D.P.R. 633/1972 specifica che il "valore normale":

• per le cessioni di beni, è dato dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, ovvero, in mancanza, del prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

• per le prestazioni di servizi, se non sono accertabili prestazioni di servizi analoghe, è pari alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi stessi;

- il cedente abbia omesso di versare l'Iva;

- il cessionario sia un soggetto passivo Iva. Sul punto, è stato precisato che l'ambito di applicazione dell'articolo 60-*bis,* D.P.R. 633/1972, essendo limitato ai soggetti tenuti, ai sensi del decreto Iva, ad applicare l'imposta sul valore aggiunto, implica che restano esclusi dalla responsabilità solidale tutti quei contribuenti che, per non essere soggetti Iva, non potrebbero

[1] Cfr. ordinanza n. 31057/2018.
[2] Cfr. sentenza causa C-384/04, 11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a..

essere ammessi a dimostrare documentalmente che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta; si tratta, cioè di soggetti nei confronti dei quali l'Amministrazione finanziaria non può, di conseguenza, esercitare un'azione di recupero dell'imposta non applicata[3].

Criterio del "valore normale"

Come messo in luce dall'Aidc di Milano nella denuncia n. 2 del 1° febbraio 2007, il consolidato orientamento della Corte di Giustizia dà rilevanza, ai fini Iva, al solo corrispettivo effettivo (soggettivo), rifiutando di assumere valori stimati ancorché con criteri obiettivi, quali quelli costituiti dal "valore normale" dei beni oggetto di negoziazione.

Pur dovendo essere consapevoli che l'articolo 60-*bis*, D.P.R. 633/1972 non impone l'applicazione dell'Iva al "valore normale" dell'operazione compiuta, l'Associazione ha evidenziato che una norma di legge nazionale non può fare neppure riferimento a tale valore per ricollegare, alla sua mancanza, l'effetto punitivo contestato al riguardo.

La giurisprudenza comunitaria ha, infatti, affermato che:

"Dalle suesposte considerazioni consegue che gli articoli 2, 5, n. 6, e 6, n. 2, lettera b), VI Direttiva devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa nazionale che consideri, quale prelievo di un bene o quale prestazione di servizi per esigenze private, operazioni per le quali venga effettivamente versato un corrispettivo, ancorché tale corrispettivo sia inferiore al prezzo di costo del bene ceduto o del servizio fornito".

"Occorre ricordare anzitutto che il corrispettivo ottenuto o da ottenere dal prestatore per la prestazione di un servizio, che costituisce la base imponibile di tale operazione ai sensi dell'articolo 11, A, n. 1, lettera A), VI Direttiva, secondo una giurisprudenza dev'essere inteso come il corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine, il quale costituisce un valore soggettivo e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (si veda sentenza, causa C-258/95 del 16 ottobre 1997, Fillibeck, Racc. pag. I-5577, punto 13, e giurisprudenza ivi citata). Secondo la stessa giurisprudenza, tale corrispettivo deve poter essere espresso in denaro (si veda sentenza Fillibeck, punto 14, e giurisprudenza ivi citata)".

"È altresì giurisprudenza costante che la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio è costituita dal corrispettivo realmente ricevuto a tal fine. Tale corrispettivo costituisce quindi il valore soggettivo, ossia realmente percepito in ogni caso concreto, e non un valore stimato secondo criteri oggettivi (si veda sentenza causa 154/80 del 5 febbraio 1981, Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Racc.

[3] Cfr. circolare n. 10/E/2005 (risposta 9.7).

pag. 445; 23 novembre 1988, causa 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Racc. pag. 6365; 27 marzo 1990, causa C-126/88, Boots Company, Racc. pag. I-1235, e 5 maggio 1994, causa C-38/93, Glawe, Racc. pag. I-1679, punto 8; 2 giugno 1984, causa C-33/93, Empire Stores, Racc. pag. I-2329 punto 18, e 24 ottobre 1996, causa C-288/94, Argos Distributors, Racc. pag. I-5311, punto 16)".

> Di interesse, sul tema del "valore normale", l'ordinanza della Corte di Cassazione n. 31057/2018, in base alla quale l'ufficio, già nel giudizio di primo grado, aveva fornito la prova, con il deposito delle fatture relative all'acquisto delle autovetture poi vendute al contribuente, che il prezzo di cessione era inferiore a quello di acquisto.
> Quest'ultimo viene assunto come "valore normale" del bene in base alla definizione contenuta nell'articolo 14, D.P.R. 633/1972, vale a dire come prezzo mediamente praticato per beni della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni sono stati acquistati e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi.
> L'interpretazione del concetto di "valore normale" del bene, in concreto, è stata ritenuta dalla Suprema Corte congruamente motivata e immune da vizi logici censurabili in sede di legittimità, apparendo logico ritenere che il migliore prezzo di riferimento per definire il "valore normale" dei beni compravenduti (nella specie, autovetture) sia quello attribuito a una transazione precedente, purché effettuata entro un breve lasso di tempo.

Esclusione della responsabilità solidale del cessionario

Come anticipato, l'articolo 60-*bis*, D.P.R. 633/1972, introdotto in attuazione dell'articolo 205, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per il versamento della stessa, rappresenta uno strumento agevolativo della riscossione dell'Iva non versata quando sussistono elementi certi sulla non economicità di talune operazioni commerciali, effettuate dal cedente.

Tale norma intende contrastare le presunte "frodi carosello" costruite sul c.d. "*missing trader*", allo scopo di evadere il pagamento dell'Iva.

Il soggetto acquirente nazionale acquisirebbe così il vantaggio commerciale rappresentato dall'indebita detrazione d'imposta (non corrisposta allo Stato dal cedente) e dal minor prezzo d'acquisto della merce, che può così rivendere a condizioni concorrenziali.

La norma in esame dispone, a tal fine, un vincolo di solidarietà passiva a carico del cessionario per l'Iva non versata dal cedente relativamente alle cessioni effettuate a prezzi inferiore al "valore normale".

Dal tenore letterale della norma citata, risulta, infatti, che la solidarietà passiva è posta a garanzia della sola imposta non versata dal cedente e sorge, salvo prova contraria, quando il prezzo della cessione è inferiore al "valore normale". Di conseguenza, la responsabilità solidale dell'acquirente, per l'Iva non versata dal cedente, è limitata al pagamento dell'imposta e non comporta, quindi, l'applicazione di sanzioni al di fuori dell'ipotesi di concorso *ex* articolo 9, D.Lgs. 472/1997[4].

> In caso di omesso versamento dell'imposta relativa a una cessione effettuata a prezzi inferiori al "valore normale", il cessionario potrà non essere chiamato a rispondere solidalmente qualora dimostri, su base documentale, che il prezzo vantaggioso della cessione non sia connesso al mancato pagamento dell'imposta ma sia stato determinato in ragione di:
> - eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili;
> - specifiche disposizioni di legge.

Dal tenore letterale della norma si rileva che l'aver corrisposto un prezzo inferiore al "valore normale" deve trovare un riscontro oggettivo in motivazioni ovviamente diverse dal mancato pagamento dell'imposta da parte del cedente[5].

Al riguardo, è utile segnalare che la Corte di Giustizia ha affermato che gli Stati membri possono prevedere, nel rispetto dei principi di proporzionalità e della certezza del diritto, che un soggetto diverso dal fornitore sia responsabile solidale per il pagamento dell'Iva non versata a condizione che, al momento della cessione effettuata nei suoi confronti, era a conoscenza del fatto o aveva ragionevoli motivi per sospettare che tutta o parte dell'Iva dovuta per tale cessione, ovvero per qualsiasi altra cessione precedente o successiva dei medesimi beni, non sarebbe stata versata.

I giudici dell'Unione Europea hanno aggiunto, in proposito, che le Autorità fiscali possono basarsi su presunzioni, fermo restando che le stesse non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria[6].

> Nella già richiamata ordinanza n. 31057/2018, si afferma che i giudici d'appello hanno fatto corretta applicazione dell'onere della prova laddove, stabilendo che era a carico dell'obbligato solidale l'onere di documentare sia che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili, sia che le operazioni di acquisto non erano connesse al mancato pagamento dell'Iva da parte del debitore.

[4] Cfr. circolare n. 10/E/2005 (risposta 9.8), *cit.* Nello stesso senso, si veda anche la circolare n. 41/E/2005 (§ 6).
[5] Cfr. circolare n. 41/E/2005 (§ 6), *cit.*
[6] Cfr. sentenza causa C-384/04, 11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. e sentenza causa C-499/10, 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij.

L'esistenza della solidarietà passiva del contribuente, per le operazioni soggette a Iva, comporta per il contribuente, in sede contenziosa, la necessità di fornire una documentazione idonea a dimostrare la sua estraneità oggettiva.

I giudici d'appello hanno sostenuto che il contribuente non ha assolto l'onere probatorio in esame, non avendo fornito idonea documentazione atta a dimostrare la sua estraneità oggettiva e la non connessione con il mancato pagamento dell'Iva da parte del debitore principale, ritenendo conseguentemente legittima l'applicazione, a suo carico, dell'articolo 60-*bis*, D.P.R. 633/1972.

È il caso di osservare che l'acquisto di veicoli usati a un prezzo di vendita inferiore a quello di acquisto non comporta automaticamente la responsabilità solidale dell'acquirente se, come accaduto nella fattispecie decisa dalla CTR di Bari con la sentenza n. 2506/XI/2016, le autovetture oggetto di compravendita sono usate e immatricolate in anni anteriori a quello dell'operazione. Trattandosi, nel caso di specie, di beni soggetti a una rapida svalutazione anche in relazione al chilometraggio, il prezzo di vendita inferiore a quello di acquisto è stato ritenuto "normale", in quanto il cessionario ha dimostrato il valore di ciascun veicolo acquistato secondo la valutazione della rivista specializzata "Motornet", cosicché – dalla documentazione depositata dal cessionario – "*si evince come le cessioni delle autovetture usate sia avvenuto a prezzi sostanzialmente in linea con le quotazioni dell'usato, tenuto conto dei prezzi ricavati da una rivista specializzata in quotazioni per il mercato dei veicoli usati in Italia (Motornet-Eurotax Glass's*)".

Sempre In merito alla questione del rapporto tra il prezzo di cessione e il "valore normale", nella fattispecie risolta dalla CTP di Milano con la sentenza n. 628/II/2019, i giudici di primo grado hanno rilevato che il cessionario ha sostenuto l'equivalenza del prezzo di cessione degli autoveicoli rispetto al loro "valore normale", come sarebbe confermato da alcuni annunci di vendita pubblicati sulla stampa di settore.

I prezzi indicati nei citati annunci sono stati tratti dai listini auto (anno 2017), mentre le cessioni per oggetto di contestazione risalgono al 2012. Nel quinquennio intercorso i prezzi delle autovetture sono sensibilmente cresciuti, per cui la tesi del contribuente è errata, quando sostiene che il prezzo pagato per l'acquisto delle tre autovetture è perfettamente in linea con il loro "valore normale".

Sul concetto di "valore normale", i giudici hanno fatto riferimento all'articolo 14, D.P.R. 633/1972, sicché la relativa valutazione deve avvenire con riferimento al tempo e al luogo in cui è stata effettuata la cessione.

Nel caso in esame, fermo restando che, per le cessioni di beni, il "valore normale" corrisponde al prezzo di acquisto o di costo, determinati nel momento in cui si effettuano le operazioni

(articolo 14, comma 2, lettera a), D.P.R. 633/1972), il miglior prezzo di riferimento per le 3 autovetture era rappresentato da quello a esse attribuito nella contestuale transazione avvenuta tra il concessionario e i suoi fornitori. I prezzi da essi applicati, scontati all'ingrosso in quanto praticati non "al pubblico", ma tra operatori del settore, coincidono, quindi, con il "valore normale" delle autovetture.

Inoltre, anche assumendo che le automobili in questione non siano nuove, ma a "Km zero", soccorre il comma 3 dell'articolo 60-*bis*, D.P.R. 633/1972, che prevede una possibile esimente, laddove stabilisce che "*l'obbligato solidale di cui al comma 2 può tuttavia documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta*".

Sul punto, il cessionario non ha fornito alcuna prova di "eventi o situazioni di fatto" che abbiano determinato la pattuizione di un prezzo inferiore al "valore normale", per cui – in definitiva e alla luce delle considerazioni esposte – la decisione della Commissione è stata quella di confermare la pretesa erariale.

Considerazioni critiche dell'Aidc di Milano

Come osservato dall'Aidc di Milano nella denuncia n. 2/2007, la chiamata in presunta correità o connivenza del cessionario, finalizzata al suo versamento (solidale) dell'imposta non versata dal cedente comporta di fatto un secondo pagamento da parte del primo, della stessa imposta da egli già regolarmente assolta nell'operazione di acquisto, senza alcuna possibilità di effettuare la detrazione di questo secondo pagamento d'imposta.

Il descritto obbligo del cessionario si traduce, dunque, in una vera e propria rifusione dell'imposta da egli già regolarmente detratta in conseguenza del mancato pagamento della stessa imposta dovuta dal soggetto cedente. Il cessionario, infatti, risulta normalmente impossibilitato a fornire la prova contraria con i precisi requisiti richiesti, difficilmente rinvenibili nella pratica corrente e in assenza di qualsiasi pronuncia giurisdizionale al riguardo che abbia accertato la responsabilità dello stesso cessionario colpito dalla disposizione di legge in commento.

In buona sostanza, in una situazione del genere, in cui il prezzo pattuito fra le parti non sia almeno uguale al "valore normale" dei beni ceduti, il mancato pagamento dell'imposta dovuta dal soggetto cedente produce l'effetto postumo di negare al cessionario il suo diritto - peraltro già esercitato - di detrarre l'imposta, regolarmente già assolta "a monte", mediante il sopraggiunto obbligo di riversamento della stessa e ciò anche in totale assenza di qualsiasi correità o connivenza dello stesso cessionario.

Quadro riepilogativo	
Cosa prevede la norma	In caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al "valore normale", il cessionario, soggetto passivo Iva, è obbligato solidalmente al pagamento dell'imposta. L'obbligato solidale può, tuttavia, documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che, comunque, non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta
Finalità della norma	La finalità dell'articolo 60-*bis*, D.P.R. 633/1972 è di rendere più efficace l'azione di contrasto alle frodi Iva, anche in ambito comunitario, prevedendo una responsabilità solidale del cessionario per l'imposta non versata dal cedente
Beni per i quali opera la responsabilità solidale del cessionario	La responsabilità solidale opera esclusivamente per i beni specificamente individuati dal D.M. 22 dicembre 2005, come integrato dal D.M. 31 ottobre 2012, vale a dire per: - gli autoveicoli, motoveicoli, rimorchi; - i prodotti di telefonia e loro accessori; - i *personal computer*, componenti e accessori; - gli animali vivi della specie bovina, ovina e suina e loro carni fresche; - gli pneumatici nuovi di gomma, nonché gli pneumatici rigenerati o usati di gomma e le gomme piene o semipiene, battistrada per pneumatici e protettori ("*flaps*")
Soggetti interessati	L'ambito di applicazione della responsabilità solidale è limitato ai soggetti tenuti ad applicare l'Iva.
Responsabilità del cessionario limitata alla sola imposta	La responsabilità del cessionario, soggetto passivo Iva, per le ipotesi di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente, è limitata alla sola imposta e non si estende, al di fuori dell'ipotesi di concorso *ex* articolo 9, D.Lgs. 472/1997, alle sanzioni applicabili al cedente per la violazione dell'obbligo di versamento dell'imposta
Determinazione del "valore normale"	Per "valore normale" s'intende, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, D.P.R. 633/1972, l'intero importo che il cessionario/committente, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione del bene o la prestazione del servizio, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, a un cedente o prestatore indipendente per ottenere i beni o servizi in oggetto nel tempo e nel luogo di tale cessione o prestazione. Qualora non siano accertabili cessioni di beni/prestazioni di servizi analoghe, l'articolo 14, comma 2, D.P.R. 633/1972 specifica che il "valore normale": - per le cessioni di beni, è dato dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, ovvero, in mancanza, del prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni; - per le prestazioni di servizi, se non sono accertabili prestazioni di servizi analoghe, è pari alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi stessi

Esclusione della responsabilità solidale	In caso di omesso versamento dell'imposta relativa a una cessione effettuata a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario potrà non essere chiamato a rispondere solidalmente qualora dimostri, su base documentale, che il prezzo vantaggioso della cessione non sia connesso al mancato pagamento dell'imposta ma sia stato determinato in ragione di: - eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili; ovvero - specifiche disposizioni di legge

Estensione della responsabilità solidale ai trasferimenti immobiliari

L'articolo 1, comma 164, L. 244/2007 (Finanziaria 2008) ha aggiunto il comma 3-*bis* all'articolo 60-*bis*, D.P.R. 633/1972, stabilendo che, qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione avente a oggetto un immobile e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo, il cessionario, anche se non agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni, è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'imposta relativa alla differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato, nonché della relativa sanzione.

> Tale nuova ipotesi di responsabilità solidale opera anche laddove l'acquirente ponga in essere l'operazione al di fuori di un'attività di impresa o di lavoro autonomo. Il cessionario è responsabile in solido con il cedente per il pagamento dell'Iva qualora l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura sia diverso da quello effettivo e, in tal caso, la responsabilità solidale relativa al pagamento dell'imposta riguarda la differenza tra il corrispettivo effettivo e quello indicato nell'atto, nonché anche la relativa sanzione, compresa tra il 90% e il 180% dell'imposta non assolta, *ex* articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997[7].

Come si evince dal tenore letterale della norma, il presupposto per l'applicazione del vincolo della responsabilità solidale in esame è rappresentato dalla divergenza tra l'importo del corrispettivo indicato nell'atto di cessione e nella relativa fattura, rispetto al corrispettivo effettivamente percepito.

Ai fini della sua applicazione, quindi, il comma 3-*bis* dell'articolo 60-*bis,* D.P.R. 633/1972 non assume quale parametro di riferimento il "valore normale" dell'immobile trasferito, a differenza di quanto dispone il precedente comma 2 del medesimo articolo 60-*bis,* D.P.R. 633/1972.

La differenza è sostanziale, in quanto, mentre il "valore normale" rappresenta una presunzione legale utilizzabile nell'accertamento ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi che si fonda sul "*prezzo o corrispettivo mediamente praticato per beni o servizi della stessa specie o similari in condizioni di libera*

[7] La sanzione è dovuta nella misura fissa, da 250 a 2.000 euro, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (articolo 6, comma 1, D.Lgs. 471/1997).

concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui è stata effettuata l'operazione o nel tempo e nel luogo più prossimi" (articolo 14, comma 3, D.P.R. 633/1972), il comma 3-*bis* trova applicazione esclusivamente nell'ipotesi di effettiva divergenza tra l'importo dichiarato e quello percepito.

> Come chiarito dalla circolare n. 8/E/2009 (risposta 6.3), ne consegue che la responsabilità solidale di cui al comma 3-*bis* non trova applicazione in caso di accertamento della maggiore imposta basato sul "valore normale".
>
> Tale conclusione si fonda su di un'interpretazione letterale e logico-sistematica dell'impianto normativo dettato ai fini Iva, in quanto la responsabilità solidale dell'acquirente ai fini Iva rappresenta un'ipotesi eccezionale, che va limitata ai casi tassativamente previsti dal Legislatore.
>
> Ne discende che, in mancanza di un'espressa previsione normativa, non è possibile estendere la responsabilità solidale dell'acquirente anche al caso in cui la maggiore imposta derivi da un accertamento in base al "valore normale".

SCHEDA DI SINTESI

Il cessionario, soggetto agli adempimenti previsti dal decreto Iva, è solidalmente obbligato al pagamento dell'Iva qualora il cedente non versi all'Erario l'imposta relativa ai beni venduti a un prezzo inferiore al loro "valore normale".

↓

L'obbligato solidale può, tuttavia, documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che, comunque, non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

↓

Il vincolo solidale trova giustificazione nell'omesso versamento dell'Iva da parte del cedente, senza che sia necessario l'avvio di un'attività di accertamento nei confronti del cessionario, il quale può opporsi all'operatività della responsabilità fornendo la dimostrazione documentale di cui sopra.

↓

La valutazione del "valore normale" deve essere effettuata in funzione dei criteri previsti dall'articolo 14, commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972, che fanno riferimento all'intero importo che il cessionario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di

beni, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, a un cedente indipendente per ottenere i beni in questione nel tempo e nel luogo di tale cessione.

Solo nel caso in cui non siano accertabili cessioni di beni analoghe, per "valore normale" s' intende il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili o, in mancanza, il prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

Rivalsa dell'imposta a seguito di accertamento

di Marco Peirolo - dottore commercialista e componente del *Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne*

Come anticipato nel primo contributo del presente speciale, un ulteriore effetto dell'addebito in fattura dell'Iva in misura inferiore a quella dovuta, ovvero del mancato addebito dell'Iva per l'operazione posta in essere, può manifestarsi a seguito dell'attività di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, dalla quale sia conseguito il versamento, a opera del fornitore nei cui confronti sia stato emesso un avviso di accertamento o rettifica, dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

Rivalsa dell'Iva accertata

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel testo riformulato dall'articolo 93, D.L. 1/2012, prevede che:

> *"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 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 e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".*

Tale disposizione, nella versione previgente, impediva al contribuente di rivalersi nei confronti del cessionario/committente dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento, ponendosi così in contrasto con il principio della neutralità e, proprio per questa ragione, la Commissione Europea aveva avviato nei confronti dello Stato italiano una procedura di infrazione (n. 2011/4081 del 24 novembre 2011). Nella precedente disciplina, il divieto di rivalsa era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine alla inopportunità della riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione.

La modifica normativa introdotta dal D.L. 1/2012, se dal lato della rivalsa dell'Iva consente di adeguare il sistema nazionale alla normativa comunitaria, dal lato della detrazione introduce un nuovo elemento di contrasto con le regole dettate dalla Direttiva 2006/112/CE, in quanto subordina la detrazione da parte del soggetto passivo destinatario della rivalsa al pagamento dell'imposta al soggetto accertato. La detrazione da parte del soggetto che subisce la rivalsa è, infatti, condizionata alla preventiva corresponsione dell'Iva al cedente/prestatore, ponendo così il pagamento e la detrazione in un rapporto di causa-effetto che, al di fuori di specifiche eccezioni (ad esempio "*cash accounting*", *ex* articolo 167-*bis,* Direttiva 2006/112/CE), non è contemplato dal sistema comunitario[1].

Rivalsa dell'Iva in caso di definizione agevolata del pvc

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel subordinare testualmente l'esercizio del diritto di rivalsa all'esistenza di un avviso di accertamento o rettifica, è finalizzata a ripristinare la neutralità dell'Iva, la quale deve, per sua natura, gravare sui consumatori finali e non sugli operatori economici.

> Anche la definizione agevolata del pvc ai sensi dell'articolo 1, D.L. 119/2018, cioè di atto di per sé non riconducibile al *genus* degli avvisi di accertamento e rettifica, legittima il cedente/prestatore a rivalersi dell'Iva, nei limiti delle somme corrisposte ai fini della definizione stessa, ai sensi del citato articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972.
> Come, infatti, precisato dall'Agenzia delle entrate, "*una lettura della norma orientata al rispetto del principio di neutralità dell'imposta - quale è quella che peraltro ha sin qui ispirato la prassi applicativa della stessa - porta, in definitiva, a ritenere che, anche in carenza di un atto impositivo propriamente detto, debba ammettersi la rivalsa della maggiore Iva, constatata dagli organi accertatori e versata dal contribuente, a condizione che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato a titolo definitivo*"[2].

In definitiva, anche in carenza di un atto impositivo propriamente detto, è ammessa la rivalsa della maggiore Iva, constatata dagli organi accertatori e versata dal contribuente, a condizione, tuttavia, che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato a titolo definitivo.

> Tale ultima condizione, afferente alla definitività del pagamento, può ritenersi soddisfatta nel caso di valida definizione agevolata del pvc *ex* articolo 1, D.L. 119/2018 e, dunque, è consentito il diritto alla rivalsa per un importo pari a quanto effettivamente pagato per la definizione

[1] L'Aidc, con la denuncia n. 10 del 1° dicembre 2013, ha rilevato l'incompatibilità, sul piano unionale, della procedura di detrazione per il soggetto passivo destinatario della rivalsa.
[2] Così la risposta a interpello n. 349/2019.

utilizzando il codice tributo "*PF03 (Iva - Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione - articolo 1 del D.L. 119/2018)"* di cui alla risoluzione n. 8/E/2019.

Nel caso di pagamento rateale della somma dovuta ai fini della definizione, il diritto di rivalsa può essere esercitato in proporzione al valore delle singole rate pagate, così come già chiarito dalla prassi amministrativa in più occasioni[3].

Modalità di esercizio della rivalsa

La rivalsa dell'Iva accertata può essere esercitata nel caso di operazione soggetta o non soggetta all'obbligo di fatturazione.

Se la fattura non è stata emessa nel momento di effettuazione dell'operazione, non essendo obbligatoria la sua emissione, in linea con l'articolo 18, comma 2, D.P.R. 633/1972, in base al quale il corrispettivo s'intende comprensivo dell'imposta, la maggiore imposta dovuta a seguito di accertamento deve essere determinata mediante scorporo dell'Iva dal maggiore corrispettivo accertato; in caso contrario, infatti, si farebbe gravare sul fornitore un'imposta che esso non ha percepito, con la conseguente violazione del principio secondo cui l'Iva è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale.

Nel caso, invece, in cui la fattura sia emessa, la rivalsa ha per oggetto:

– il corrispettivo concordato fra le parti, nel caso di:

- un'operazione originariamente considerata esente o non imponibile, documentata come tale dalla fattura emessa dal fornitore;
- un'operazione considerata non soggetta a Iva, in quanto sottoposta alla tassazione alternativa dell'imposta di registro, che sia successivamente accertata come soggetta a Iva e imponibile,
- un'operazione assoggettata a un'aliquota inferiore a quella successivamente accertata;

– il maggiore corrispettivo accertato, nel caso di un'operazione originariamente considerata imponibile, per la quale successivamente venga accertato un maggiore imponibile a seguito, a esempio, della contestazione di sottofatturazione.

L'addebito a valle della maggiore imposta accertata avviene mediante emissione di:

– una nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, nel caso in cui l'accertamento si riferisca a operazioni originariamente fatturate;

– una fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, D.P.R. 633/1972, ove l'operazione accertata non sia stata originariamente fatturata.

[3] Cfr. circolari n. 35/E/2013 e n. 23/E/2017.

La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto l'imponibile e l'imposta quando:

– l'operazione originaria, ancorché effettuata, non sia stata fatturata o sia stata fatturata solo in parte;

– l'operazione originaria sia stata considerata come irrilevante ai fini Iva per carenza di uno dei requisiti d'imposta (soggettivo, oggettivo o temporale), come, ad esempio, nel caso in cui siano state corrisposte somme a titolo di contributo, considerate irrilevanti ai fini dell'Iva per carenza del presupposto oggettivo, e ritenute, in sede accertativa, imponibili in quanto corrispettive di un'operazione economica;

– l'operazione originaria sia stata assoggettata a un regime di tassazione alternativo, ad esempio, all'imposta di registro, come nel caso di cessione di beni immobili sottoposta a imposta di registro e riqualificata, in sede accertativa, come soggetta a Iva.

La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto la sola imposta quando l'operazione sia stata originariamente fatturata e trattata come imponibile, ma detassata:

– parzialmente, mediante applicazione di un'aliquota inferiore a quella oggetto dell'accertamento definito, come, ad esempio, nel caso di cessione di un bene immobile o di prodotti energetici, originariamente assoggettata ad aliquota ridotta e successivamente accertata come soggetta ad aliquota superiore;

– totalmente, come operazione non imponibile o esente da imposta, come, ad esempio, nel caso di cessione di beni in regime di non applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 (cessioni a esportatori abituali), che vengono poi ritenute soggette a Iva, o le forniture di beni o servizi considerate esenti *ex* articolo 10, D.P.R. 633/1972, successivamente accertate come imponibili a Iva.

Detrazione dell'Iva accertata

Come anticipato, l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 prevede che l'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario/committente sia subordinato, in deroga agli ordinari princìpi, all'avvenuto pagamento dell'Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente/prestatore. In tal modo, viene scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario/committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento[4].

Profili di incompatibilità sul piano comunitario

A ben vedere, anche la norma che condiziona l'esercizio della rivalsa della maggiore imposta accertata al suo preventivo pagamento a favore dell'Erario si pone in deroga al principio generale secondo cui il

[4] Cfr. circolare n. 35/E/2013, *cit.*.

diritto di rivalsa sorge in concomitanza con l'esigibilità dell'imposta a favore dell'Erario, che si manifesta, di regola, con il "fatto generatore", cioè, nel caso ordinario, all'effettuazione dell'operazione, *ex* articolo 63, Direttiva 2006/112/CE.

Se il differimento temporale della nascita del diritto di rivalsa rispetto all'esigibilità dell'imposta appare giustificato considerando la sua collocazione in una fase patologica dell'applicazione dell'imposta, che diventa dovuta per effetto dell'atto di accertamento o degli atti definitori da esso dipendenti, non altrettanto giustificata appare la previsione che condiziona la detrazione dell'Iva da parte del destinatario della rivalsa al preventivo pagamento dell'imposta accertata al cedente/prestatore.

> L'Aidc, con la denuncia n. 10 del 1° dicembre 2013, ha osservato che la condizione prevista dalla norma si pone in violazione del principio di neutralità dell'Iva, il quale esclude che i soggetti passivi debbano sopportare l'onere dell'Iva se non nel caso in cui l'imposta riguardi beni o servizi utilizzati dalla stessa persona per consumi privati. Considerando, poi, che per espressa previsione normativa, l'esercizio della rivalsa è condizionato dal preventivo pagamento a favore dell'Erario, non esistono neppure motivi di cautela fiscale che autorizzino a subordinare la detrazione, in capo al destinatario della rivalsa, al pagamento dell'Iva a favore del proprio dante causa. Tale previsione, quindi, non solo eccede, ma soverchia la necessità di tutelare gli interessi dell'Erario, in quanto già interamente soddisfatti e, dunque, si pone in contrasto anche con il principio di proporzionalità.

Termine di esercizio della detrazione

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 dispone che "*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 noto che l'articolo 2, comma 1, D.L. 50/2017 è intervenuto sull'articolo 19, comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972, riducendo il termine decadenziale entro il quale i soggetti passivi d'imposta possono detrarre l'Iva relativa ai beni/servizi acquistati o importati.

Se, infatti, prima della modifica, era previsto che "*il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*", relativamente alle fatture

e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017[5], "*il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*".

> Come chiarito dall'Agenzia delle entrate[6], l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non è stato modificato, nell'ambito delle novità introdotta dal citato D.L. 50/2017, dall'intervento del Legislatore, in ragione del fatto che la previsione di cui al settimo comma dell'articolo 60, D.P.R. 633/1972 è dotata di un carattere di "specialità".
> Di conseguenza, non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo.

ESEMPIO

Si ipotizzi il caso di un cessionario/committente che abbia ricevuto da un proprio fornitore una fattura o una nota di variazione emessa ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, attraverso cui viene esercitata la rivalsa dell'Iva accertata e pagata all'Erario dal fornitore medesimo.
In tale ipotesi, il soggetto (originario committente i servizi o cessionario dei beni) può, anche successivamente alle modifiche recate dal D.L. 50/2017, esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta che gli è stata addebitata entro il termine previsto nel settimo comma dell'articolo 60, D.P.R. 633/1972, ovvero 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 e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'originaria operazione.

Divieto di rivalsa dell'Iva in caso di cancellazione del cessionario dal Registro Imprese

Come sopra rilevato, la previsione del diritto di rivalsa a seguito di accertamento intende ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa (esercitabile dal fornitore soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'Erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni) e dal diritto di detrazione (esercitabile dal cliente soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia corrisposto quanto addebitatogli a titolo di rivalsa), consentendo il normale funzionamento dell'imposta, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non

[5] Cfr. articolo 2, comma 2-*bis*, D.L. 50/2017.
[6] Cfr. circolare n. 1/E/2018 (§ 1.6).

gli operatori economici, secondo l'approccio di tipo economico-sostanziale che ravvisa nel consumo il presupposto dell'Iva, in aderenza con quanto ripetutamente affermato dalla Corte di Giustizia[7].

> Affinché la neutralità sia effettivamente ripristinabile, con la circolare n. 35/E/2013 è stato chiarito che il diritto di rivalsa è ammesso a condizione che l'accertamento abbia consentito l'individuazione esatta del cessionario e la riferibilità dell'Iva accertata alle operazioni di cessione effettuate.
> Ne discende, secondo la risposta a interpello n. 84/2018, che *"tale via risulta preclusa a far data dalla cancellazione della società cessionaria dal registro delle imprese ai sensi dell'articolo 2495 cod. civ. che ha comportato l'estinzione societaria definitiva e la conseguente perdita della titolarità del rapporto giuridico dedotto in giudizio (cfr. articolo 4, D.Lgs. 6/2003). Dunque, il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, non è più giuridicamente esercitabile dalla società istante"*.
> Il medesimo principio è ribadito nella successiva risposta a interpello n. 176/2019, in ragione del fatto che l'estinzione del cessionario/committente implica che il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, debba ritenersi non più esercitabile.

Nello stesso senso si è espressa l'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 531/2019, confermando – ancora una volta – che la neutralità dell'imposta *"non è in concreto ripristinabile allorché, pur ricorrendo le condizioni necessarie a rendere il diritto di rivalsa astrattamente esercitabile (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), il cessionario risulti tuttavia cancellato dal registro delle imprese ai sensi dell'articolo 2495, cod. civ."*.

> Essendo, pertanto, venuta meno la controparte contrattuale nei cui confronti esercitare la rivalsa, deve escludersi la possibilità, prospettata dall'istante, che, nel caso di ditta individuale o società di persone, ove il cessionario risulti cancellato, si possa agire in rivalsa anche nei confronti del titolare della ditta individuale e dei soci della società.

Per le ragioni esposte, l'Agenzia delle entrate, nella risposta a interpello n. 43/2020, ha respinto la soluzione interpretativa prospettata dall'istante, secondo cui la rivalsa dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica non risulterebbe preclusa a far data dalla cancellazione della società cessionaria dal Registro Imprese, in quanto tali soggetti non hanno personalità giuridica distinta rispetto a quella del titolare dell'impresa individuale ovvero dei soci della società di persone (che rispondono - illimitatamente o limitatamente, a seconda del modello organizzativo prescelto - delle obbligazioni della società), a nulla rilevando che le imprese cessionarie abbiano perduto, con la cancellazione, la soggettività passiva ai fini dell'Iva.

[7] Si veda, per esempio, la sentenza causa C-330/95, 3 luglio 1997, Goldsmiths.

Divieto di variazione in diminuzione dell'Iva in caso di cancellazione del cessionario dal Registro Imprese

> Nella risposta a interpello n. 531/2019, l'Agenzia delle entrate ha escluso anche la possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione dell'Iva nell'ipotesi in cui, successivamente all'inutile esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, il cessionario sia cancellato dal Registro Imprese senza che il credito dell'istante sia stato soddisfatto, ovvero all'esito infruttuoso di procedure esecutive esperibili anche nei confronti di altri soggetti.
> La ragione dell'esclusione trova fondamento nella risposta a interpello n. 84/2018, ove l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che, "*anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), la rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60 ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti*", con la conseguenza che, "*in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte dell'acquirente del bene o del servizio l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica*".

Tale conclusione, peraltro, non risulta in contrasto con i principi enunciati dalla Corte Europea nella sentenza resa nella causa C-127/18 dell'8 maggio 2019[8], in considerazione della natura "speciale" della rivalsa *ex* articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, ponendosi tuttavia in disaccordo con la norma di comportamento Aidc n. 195, che prende le mosse dall'evidenza che l'articolo 60, comma 7, del D.P.R. 633/1972 non prevede espressamente l'obbligo del cliente di corrispondere l'ammontare oggetto di rivalsa, ma si limita a stabilire che il diritto di detrazione del cliente è subordinato al previo pagamento al fornitore delle somme addebitategli "a posteriori".

> Nell'ipotesi in cui il cliente, rinunciando alla detrazione, non proceda al pagamento al fornitore della maggiore imposta oggetto di rivalsa successiva, deve ritenersi – secondo l'Associazione – che il fornitore, per non rimanere inciso da quanto versato all'Erario, deve poter operare la rettifica in diminuzione della maggiore imposta accertata e addebitata al cliente stesso.
> La variazione in diminuzione, ammessa in caso sia di emissione della fattura integrativa dell'imponibile e dell'imposta, sia di emissione della fattura integrativa della sola imposta, è consentita al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 26, commi 2 e ss., D.P.R. 633/1972.

[8] Secondo cui "*l'articolo 90, Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che un soggetto passivo non possa procedere alla rettifica della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (Iva) in caso di mancato pagamento totale o parziale, da parte del suo debitore, di una somma dovuta a titolo di un'operazione soggetta a tale imposta, se il debitore non è più un soggetto passivo ai fini dell'Iva*".

L'importo addebitato al cliente a seguito dell'atto di accertamento, anche se riferito all'Iva, deve essere trattato come un'integrazione del corrispettivo originariamente pattuito, in quanto la riqualificazione dell'operazione a seguito dell'accertamento ha effetto retroattivo al momento della sua effettuazione.

> Nell'ipotesi in cui la mancata rivalsa della maggiore Iva definitivamente accertata e corrisposta sia volontaria, per rinuncia all'esercizio del relativo diritto, in ragione di meditate valutazioni comparative di convenienza dell'azione di recupero, la norma di comportamento considera impossibile procedere alla variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972. Di conseguenza, l'importo dell'Iva imputata a conto economico risulta fiscalmente indeducibile ai fini reddituali ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir.

Nella risposta a interpello n. 43/2020 è stata confermata l'interpretazione resa dall'Agenzia delle entrate nei vari documenti di prassi in precedenza richiamati, con la conseguenza che non è consentito all'istante detrarre, neppure in parte, l'Iva versata in sede di definizione agevolata, né di dedurre la differenza della stessa dal reddito d'impresa, avendo il diritto di rivalsa carattere "speciale", nella specie di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti.

Divieto di variazione in diminuzione dell'Iva in caso di mancato pagamento da parte del cliente

> Nella risposta a interpello n. 219/2020, l'Agenzia delle entrate – relativamente al caso del fornitore che ha applicato il regime di non imponibilità Iva di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, a seguito della presentazione, da parte di alcuni acquirenti, di lettere d'intento successivamente rivelatesi false – ha ribadito che l'Iva versata all'Erario a seguito di accertamento, successivamente addebitata ai clienti in applicazione dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, non può essere recuperata, in detrazione, mediante la procedura di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, nel caso in cui i clienti non provvedano al relativo pagamento.

Nel caso in esame, le note di addebito dell'Iva pagata a seguito di accertamento non sono state, pagate e l'istante ha, quindi, utilizzato gli strumenti civilistici a disposizione (nella specie, decreti ingiuntivi), ottenendo in relazione a una società cliente la certificazione dell'ufficiale giudiziario dell'avvenuto pignoramento con esito negativo, mentre in relazione all'altra società cliente è ancora in attesa della suddetta certificazione.

All'Agenzia delle entrate è stato, pertanto, chiesto se sia possibile emettere le note di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, previste nell'ipotesi di procedura esecutiva rimasta infruttuosa, con il conseguente esercizio del diritto di detrazione dell'Iva addebitata in rivalsa e non incassata. La variazione ha, infatti, come presupposto l'infruttuosità della procedura esecutiva individuale, che si manifesta, in concreto, nelle situazioni elencate nel comma 12 dello stesso articolo 26, D.P.R. 633/1972, vale a dire:

– nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;

– nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;

– nell'ipotesi in cui, dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

> Il divieto di recupero dell'Iva, addebitata al cliente e da quest'ultimo non pagata, mediante nota di variazione è stato ribadito dall'Agenzia delle entrate anche in quest'occasione richiamando le precedenti indicazioni fornite nelle risposte n. 84/2018, n. 176/2019 e n. 531/2019, basate sulla natura di istituto privatistico della rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, da cui consegue che, in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte del cliente, l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica, *ex* articolo 2033, cod. civ., non potendosi invocare gli altri istituti contemplati dalla disciplina Iva, come quello della nota di variazione in diminuzione.

È il caso di osservare che la DRE della Toscana, con la risposta a interpello n. 911-67/2019, ha ritenuto, invece, applicabile la procedura di variazione in diminuzione a seguito dell'esito negativo della procedura esecutiva individuale.

Nello stesso senso si è espressa anche l'Aidc con la norma di comportamento n. 195, in base alla quale, nell'ipotesi in cui il cliente, rinunciando alla detrazione, non proceda al pagamento al fornitore della maggiore imposta oggetto di rivalsa successiva, deve ritenersi che il fornitore, per non rimanere inciso da quanto versato all'Erario, deve poter operare la rettifica in diminuzione della maggiore imposta accertata e addebitata al cliente stesso.

La variazione in diminuzione, ammessa in caso sia di emissione della fattura integrativa dell'imponibile e dell'imposta, sia di emissione della fattura integrativa della sola imposta, è consentita al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 26, commi 2 e ss., D.P.R. 633/1972.

L'importo addebitato al cliente a seguito dell'atto di accertamento, anche se riferito all'Iva, deve essere trattato come un'integrazione del corrispettivo originariamente pattuito, in quanto la riqualificazione dell'operazione a seguito dell'accertamento ha effetto retroattivo al momento della sua effettuazione.

ESEMPIO

Ipotizzando un'operazione originariamente effettuata in esenzione da Iva per 100.000 euro, per la quale il fornitore addebiti al proprio cliente 22.000 euro a seguito della riqualifica operata dall'Agenzia delle entrate, nel corrispettivo iniziale di 100.000 euro deve intendersi compresa l'Iva di 18.033 euro. Di conseguenza, se il cliente non provvede al pagamento, la rettifica in diminuzione che il fornitore può praticare è pari a 3.967 euro, mentre l'importo di 18.033 euro – corrispondente alla differenza tra l'ammontare versato all'Erario (22.000 euro) e quello oggetto di rettifica *ex* articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 (3.967 euro) – resta a carico del fornitore, ma è deducibile ai fini delle imposte sui redditi come perdita su crediti.

Nell'ipotesi in cui la mancata rivalsa della maggiore Iva definitivamente accertata e corrisposta sia volontaria, per rinuncia all'esercizio del relativo diritto, in ragione di meditate valutazioni comparative di convenienza dell'azione di recupero, la norma di comportamento considera impossibile procedere alla variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972. Di conseguenza, l'importo dell'Iva imputata a Conto economico risulta fiscalmente indeducibile ai fini reddituali ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir.

Divieto di rivalsa dell'Iva dopo la regolarizzazione dell'operazione mediante ravvedimento operoso

> Infine, nella risposta a interpello n. 267/2020, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la rivalsa di cui all'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non può essere applicata dopo che il fornitore abbia regolarizzato, mediante ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, le operazioni erroneamente poste in essere senza applicazione dell'Iva, restando in tal caso possibile avvalersi, senza limiti temporali, della procedura di variazione in aumento di cui all'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 per rivalersi della maggiore imposta corrisposta all'Erario.

Nel caso di specie, l'istante ha chiesto se:

– il diritto di rivalsa dell'Iva nei confronti del cessionario, disposto dall'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, sussista anche nell'ipotesi in cui l'attività di rettifica sia promossa dal contribuente per il tramite dell'istituto del ravvedimento operoso;
– il diritto di rivalsa dell'Iva nei confronti del cessionario sorga, nell'ambito del ravvedimento operoso, con il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi e se sia consentito anche con riguardo all'eventuale maggiore Iva accertata dall'ufficio e versata in acquiescenza;
– al fine di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, il cessionario - società non residente senza identificazione ai fini Iva in Italia - sia tenuto a registrarsi ai fini Iva in Italia tramite la nomina di un rappresentante fiscale, in forza dell'articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972, prima dell'esercizio, a opera del cedente, della rivalsa del tributo ai sensi dell'articolo 60, comma 7, dello stesso D.P.R. 633/1972.

> Nell'esaminare le questioni sollevate dall'istante, l'Agenzia delle entrate ha, innanzitutto, precisato che, nel caso in esame, in cui manca il presupposto di un atto di accertamento divenuto definitivo, l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non è applicabile, ma l'istante risulta legittimato a rivalersi della maggiore imposta corrisposta all'Erario in base alla procedura di variazione in aumento di cui all'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972.
> In tal caso, il cessionario non può, evidentemente, recuperare in detrazione l'Iva, addebitatagli dal cedente mediante la nota di variazione in aumento, applicando le disposizioni di cui al più volte richiamato articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, sicché occorre verificare se sia ancora possibile esercitare il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, nel rispetto, cioè, del termine ivi previsto, rappresentato dalla dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.
> Sul punto, l'Agenzia delle entrate, coordinando la citata previsione con quella dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, è pervenuta alla conclusione che il "*dies a quo*" per l'esercizio della detrazione "*deve individuarsi nel momento di emissione della nota di variazione da parte del cedente, e può essere esercitato - alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria - al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto*".
> Nel caso di specie, per esercitare il diritto alla detrazione, il cessionario - società non residente senza identificazione ai fini Iva in Italia - deve nominare un rappresentante fiscale in Italia, anche "*successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria da parte dell'istante mediante il ravvedimento operoso, purché - come già chiarito* [con la circolare n. 35/E/2013] *- il soggetto non residente non fosse già obbligato ad indentificarsi*".

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 dispone che il cedente/prestatore può esercitare la rivalsa dell'Iva dopo aver effettivamente pagato l'imposta accertata, oltre le sanzioni e gli interessi dovuti. Inoltre, l'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario/committente è subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente/prestatore.

Il diritto di rivalsa è ammesso a condizione che l'accertamento abbia consentito l'esatta individuazione del cliente e la riferibilità dell'Iva accertata alle operazioni effettuate, con la conseguenza che la neutralità dell'imposta - garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto di detrazione - non è in concreto ripristinabile quando, pur ricorrendo le condizioni necessarie a rendere il diritto di rivalsa astrattamente esercitabile (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), il cessionario risulti cancellato dal Registro Imprese.

Resta preclusa anche la possibilità di attivare la procedura di variazione in diminuzione dell'Iva nell'ipotesi in cui, successivamente all'inutile esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, il cessionario sia cancellato dal Registro Imprese senza che il credito del cedente sia stato soddisfatto.

Anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'Iva alle operazioni), la rivalsa *ex post* dell'Iva ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti. Di conseguenza, in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte dell'acquirente del bene o del servizio l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica.

Per le stesse ragioni, l'Iva versata all'Erario a seguito di accertamento, successivamente addebitata ai clienti in applicazione dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, non può essere recuperata, in detrazione, mediante la procedura di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26, comma 2, dello stesso D.P.R. 633/1972, nel caso in cui i clienti non provvedano al relativo pagamento.

La rivalsa di cui all'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non può essere applicata dopo che il fornitore abbia regolarizzato, mediante ravvedimento operoso, le operazioni erroneamente poste in essere senza applicazione dell'Iva, ma in tal caso è possibile avvalersi, senza limiti temporali, della procedura di variazione in aumento di cui all'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972 al fine rivalersi, nei confronti del cliente, della maggiore imposta corrisposta all'Erario.

Recupero dell'Iva addebitata in misura superiore al dovuto

di Marco Peirolo – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Effetti dell'Iva indebitamente applicata in fattura dal fornitore nella previgente disciplina

Nella legislazione vigente anteriormente alle modifiche operate dalla L. 167/2017 (Legge Europea 2017) e dalla L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), la disciplina Iva prevedeva apposite regole per risolvere le situazioni in cui il fornitore addebitasse in fattura un'imposta non dovuta, cioè applicata in relazione a operazioni detassate, o se, imponibili, soggette a un'aliquota inferiore a quella erroneamente utilizzata per determinare l'importo dell'imposta da imputare in rivalsa al cliente.

I rimedi a tal fine introdotti non sono risultati del tutto adeguati, in quanto il Legislatore si è trovato a dover conciliare l'esigenza di assicurare la neutralità dell'Iva per gli operatori economici con quella di salvaguardare l'interesse erariale alla riscossione dell'imposta dovuta, evitando la possibilità di commettere frodi.

Per tutelare l'Erario, l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 dispone che:

> *"se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".*

Tale previsione, nel recepire l'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, stabilisce che l'imposta esposta in fattura debba essere comunque computata in sede di liquidazione periodica, concorrendo alla determinazione dell'imposta a debito o alla formazione dell'imposta a credito, a nulla rilevando la circostanza che essa non dovesse essere applicata in via di rivalsa al cliente.

Allo stesso tempo, però, quest'ultimo non aveva – sino alla novità introdotta dalla Legge di Bilancio 2018 – diritto a esercitare la detrazione assolta a titolo di rivalsa, essendo consolidato in tal senso l'orientamento della giurisprudenza, sia unionale sia nazionale[1], sulla cui scia si è espressa anche la stessa prassi amministrativa[2], superando la propria posizione iniziale[3].

[1] Cfr., da ultimo, Corte di Giustizia causa C-628/16, 21 febbraio 2018, Kreuzmayr e Cassazione n. 15178/2014.
[2] Cfr. circolare n. 8/E/2009 (risposta 6.9).
[3] Cfr. risoluzione n. 334298/1982.

Al fine di evitare la violazione del principio di neutralità fiscale, una volta decorso il termine annuale previsto dall'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972 per l'emissione della nota di variazione in diminuzione dell'imposta da parte del fornitore, la giurisprudenza consentiva al fornitore di chiedere il rimborso dell'imposta indebitamente versata direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria[4].

> Identificando il fornitore nel soggetto legittimato a pretendere il rimborso dall'Amministrazione finanziaria e obbligato a restituire al cliente l'imposta pagata a titolo di rivalsa, la Suprema Corte aveva stabilito che, dall'effettuazione di un'operazione imponibile discende un triplice rapporto, rispettivamente tra:
> – l'Amministrazione finanziaria e il cedente/prestatore, per il pagamento dell'imposta;
> – il cedente/prestatore e il cessionario/committente, in ordine alla rivalsa dell'imposta;
> – l'Amministrazione finanziaria e il cessionario/committente, per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa.
> In caso di addebito in fattura di un'Iva non dovuta, la stessa giurisprudenza aveva affermato che[5]:
> – il fornitore non può opporre al cliente – il quale agisca nei suoi confronti per la restituzione dell'indebito *ex* articolo 2033, cod. civ. – l'avvenuto versamento dell'imposta, il cui obbligo è previsto dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972;
> – il cliente non può opporre all'Amministrazione finanziaria – che escluda la detrazione dell'imposta erroneamente liquidata in fattura – che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'Erario;
> – il fornitore ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992, la quale pertanto, essendo estranea al rapporto tra cedente/prestatore e cessionario/committente, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa.

A quest'ultimo riguardo, è necessario, però, tenere conto di un ulteriore e specifico orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione[6], in base al quale il principio enunciato riflette un'impostazione "statica" dei rapporti in questione, che devono essere riguardati considerando che il

[4] Di regola, l'azione di rimborso è attivata dopo che è scaduto il suddetto termine annuale per l'emissione della nota di credito, ma sulla possibilità di chiedere il rimborso anche prima del decorso dell'anno si è espressa la Cassazione con la sentenza n. 7330/2012.
[5] Cfr. Cassazione n. 6419/2003, n. 6632/2003, n. 24794/2005, n. 14933/2011 e n. 4020/2012.
[6] Cfr., da ultimo, Cassazione n. 24923/2016. Nello stesso senso, anche Cassazione n. 20752/2008, n. 9107/2009, n. 355/2010, n. 18425/2012 e n. 17169/2015.

cessionario/committente, di norma, è al tempo stesso anche soggetto passivo d'imposta in relazione alle operazioni attive dallo stesso realizzate.

Occorre, infatti, ricordare, quanto alla pretesa di rimborso dell'Iva pagata in rivalsa dal cessionario/committente, che la stessa può essere diversamente diretta in considerazione della differente angolazione con la quale viene prospettata. In proposito:

– il rapporto di natura privatistica tra cedente/prestatore e cessionario/committente – che dà luogo alla giurisdizione del giudice ordinario, venendo meno la connotazione tributaria del rapporto controverso – si configura laddove il cessionario/committente rivesta la posizione di "consumatore finale", identificandosi nel soggetto definitivamente inciso dall'imposta[7];

– diversamente riemergendo il rapporto tributario – con conseguente legittimazione del cessionario/committente ad agire nei confronti dell'Amministrazione finanziaria – tutte le volte in cui l'indebita applicazione dell'Iva versata in rivalsa sull'acquisto di beni e servizi destinati all'esercizio dell'attività economica, venga a riflettersi sulla liquidazione dell'imposta nella dichiarazione annuale del contribuente, qualora l'ufficio contesti, in tutto o in parte, la detrazione dell'Iva in rivalsa, in quanto relativa a una operazione esente o imponibile, ma soggetta a una aliquota inferiore rispetto a quella indicata erroneamente in fattura[8].

> In base a questa impostazione, il rapporto tributario tra il cessionario/committente e l'Amministrazione finanziaria – in relazione al rimborso dell'imposta indebitamente versata in rivalsa al cedente/prestatore – viene a ravvisarsi non per il solo fatto che i beni e servizi acquistati "a monte" siano impiegati nell'attività svolta dal cessionario/committente, ma nel caso in cui la suddetta attività dia luogo a operazioni imponibili, atteso che solo in tale ipotesi può trovare applicazione il principio di neutralità dell'Iva volto a traslare l'onere economico dell'imposta sul consumatore finale.
>
> Diversamente, nel caso in cui l'operatore economico abbia acquistato beni e servizi destinati in via esclusiva alla realizzazione di operazioni esenti o non imponibili, tale soggetto assume la stessa posizione, ai fini fiscali, del consumatore finale, non insorgendo a suo favore il diritto alla detrazione e né, tantomeno, al rimborso dell'Iva liquidata nella fattura passiva e versata in rivalsa al cedente/prestatore, venendo pertanto a gravare definitivamente a suo carico l'imposta.

[7] Cfr. Cassazione n. 1147/2000 e n. 2686/2007.
[8] Cfr. Cassazione n. 20752/2008, n. 12433/2011 e n. 18425/2012.

Come rilevato da Assonime nella circolare n. 12/2018 (§ 1):

> *"tale doppia modalità di recupero dell'imposta può sollevare dei problemi operativi, posto che il fornitore potrebbe non essere a conoscenza della richiesta di rimborso avanzata dall'acquirente: se quest'ultimo dovesse tentare di recuperare l'imposta 2 volte – nei confronti sia del fornitore sia dell'Erario – si verificherebbe una situazione di abuso che dovrebbe risolversi mediante il diniego del rimborso all'acquirente o alla ripetizione di quanto fosse stato già rimborsato"*.

Esempio – Cessione frazionata d'azienda

> L'impostazione dinamica sopra descritta è stata confermata dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 24923/2016, con la quale è stato affermato, sulla scia della sentenza n. 17169/2015, che il cessionario è legittimato a chiedere il rimborso dell'Iva direttamente all'Amministrazione finanziaria nel caso in cui la cessione di più beni strumentali sia stata riqualificata dall'ufficio come un'operazione di cessione d'azienda, esclusa da Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972 e soggetta a imposta di registro in base al principio di alternatività di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986.

Nel caso esaminato, la società ha acquistato alcuni immobili assoggettati a Iva con l'aliquota ordinaria (all'epoca dei fatti pari al 20%). L'ufficio, ravvisando nell'atto una cessione d'azienda, ha sottoposto l'operazione a imposta di registro.

La Suprema Corte, con riferimento alla distinzione tra assoggettamento a imposta di registro della cessione d'azienda e assoggettamento a Iva della cessione dei singoli beni, ha più volte interpretato l'articolo 2555, cod. civ. nel senso che la cessione d'azienda si configura quando i beni in precedente riconducibili al cedente abbiano mantenuto un'organizzazione autonoma idonea a consentire di esercitare un'attività d'impresa, seppur con inevitabili integrazioni che il cessionario abbia dovuto porre in essere, occorrendo valutare se la cessione ha carattere autonomo idoneo a dar luogo all'esercizio dell'attività d'impresa[9].

Per qualificare l'atto come cessione d'azienda, si deve verificare che si tratti di un insieme organicamente finalizzato *ex ante* all'esercizio dell'attività d'impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività[10].

Il cessionario ha sostenuto che i giudici d'appello non hanno considerato che il cessionario stesso non ha adibito i beni costituenti l'azienda alla medesima attività d'impresa svolta dal cedente e ha locato a

[9] Cfr. Cassazione n. 10740/2013.
[10] Cfr. Cassazione n. 27286/2005 e n. 21481/2009.

terzi solo parte dei beni acquistati. Tali circostanze, tuttavia, non assumono rilevanza per poter escludere che l'atto abbia concretizzato una cessione d'azienda, in quanto:

> *"costituiscono un posterius rispetto alla cessione stessa, dovendosi tener conto, in applicazione dei principi menzionati, che si ha cessione di azienda ogniqualvolta il bene ceduto costituisca un insieme organicamente finalizzato ex ante all'esercizio dell'attività di impresa di per sé idoneo a consentire l'inizio o la continuazione di quella determinata attività e che del tutto ininfluente è l'uso che dei beni costituenti l'azienda abbia inteso farne il cessionario"*.

L'ulteriore questione risolta dalla Suprema Corte ha per oggetto il diritto del cessionario, al quale sia stata indebitamente applicata l'Iva per un'operazione soggetta a imposta di registro, di chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta, in luogo dell'azione di indebito promossa nei confronti del cedente per raggiungere lo stesso scopo, vale a dire ottenere la restituzione dell'imposta illegittimamente versata.

In proposito, è stato sottolineato che costituisce principio più volte affermato dalla Corte di legittimità quello secondo il quale il cessionario che acquisisce i beni nell'esercizio di un'impresa, a differenza del mero "consumatore finale", è egli stesso un soggetto attivo nel rapporto Iva e, come tale, può chiedere direttamente all'Erario il rimborso delle somme indebitamente versate, promuovendo la conseguente controversia tributaria[11].

È stato affermato, invero, che vi sono cessionari/committenti che operano nella qualità di "privati consumatori", rimanendo incisi dall'imposta, e cessionari/committenti che, al contrario, operano nell'esercizio di un'impresa o di una professione, acquistando beni e servizi strumentali ai fini di tali attività. A questi ultimi si applica un insieme di disposizioni che li qualificano come soggetti d'imposta legittimati a promuovere innanzi al giudice tributario ogni controversia utile ai fini della determinazione degli obblighi e dei diritti che a essi competono. Ciò in quanto l'operatore economico che versa l'Iva dovuta sui beni e servizi acquistati ai fini dell'esercizio della sua attività si inserisce in un complesso sistema di trasferimento "a cascata" dell'Iva che tendenzialmente mira a far sì che l'Iva non incida sull'operatore stesso, ma sul consumatore finale[12].

In pratica, nel caso in esame, in cui l'ufficio ha escluso l'applicazione dell'Iva sulla cessione dei singoli beni, in quanto costituenti, nel loro complesso, un'azienda, soggetta a imposta di registro, il cessionario resta titolare del diritto di chiedere direttamente all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'Iva indebitamente applicata in fattura dal cedente.

[11] Cfr. Cassazione n. 20752/2008, n. 9107/2009, n. 355/2010 e n. 18425/2012.
[12] Cfr. Cassazione n. 20752/2008.

Effetti dell'Iva indebitamente applicata in fattura dal fornitore nell'attuale disciplina

> Come rilevato da Assonime con la circolare n. 12/2018 (§ 1), il sistema in vigore prima delle modifiche operate dalla Legge Europea 2017 e della Legge di Bilancio 2018 risultava inadeguato sotto un duplice punto di vista:
> – in primo luogo, perché il termine biennale di decadenza a disposizione del fornitore per chiedere il rimborso di cui all'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 è inferiore a quello quinquennale entro il quale l'Amministrazione finanziaria può contestare l'erronea applicazione dell'imposta e al termine decennale di prescrizione a disposizione del cliente per l'azione di ripetizione nei confronti dell'operatore, *ex* articoli 2033 e 2946, cod. civ. è noto che la Corte di Giustizia, nella causa C-427/10 (Banca Antoniana Popolare Veneta) ha ritenuto che il disallineamento dei termini di rimborso a disposizione, rispettivamente, del fornitore e del cliente non sia, di per sé, incompatibile con l'ordinamento comunitario, ma la tutela dei princìpi di effettività e di equivalenza esige che sia garantita la restituzione dell'Iva al fornitore se esposto all'azione di ripetizione del cliente. Giunto al vaglio della Corte di Cassazione il tema della coesistenza del doppio termine di rimborso, i giudici di legittimità hanno recepito in modo alquanto rigoroso le indicazioni della Corte Europea, ritenendo che – per la restituzione dell'imposta al fornitore – non sia sufficiente la mera richiesta di rimborso avanzata dal cliente, essendo necessario un provvedimento coattivo che disponga l'obbligo di pagamento a suo favore[13];
> – in secondo luogo, perché il cliente che avesse detratto l'imposta erroneamente addebita in fattura dal proprio fornitore, oltre a subire il recupero dell'imposta detratta, era soggetto anche all'applicazione della sanzione proporzionale (90% dell'imposta, *ex* articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997).

Per superare le anzidette criticità, il Legislatore, sia pure in tempi diversi, ha introdotto alcune disposizioni finalizzate a ripristinare la neutralità dell'imposta, dal punto di vista sia del fornitore sia del cliente[14].

Rimborso dell'Iva non dovuta

L'articolo 8, comma 1, L. 167/2017 (Legge Europea 2017) ha introdotto il nuovo articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972 al fine di disciplinare il rimborso dell'Iva non dovuta.

[13] Cfr. sentenza n. 12666/2012. Tale principio è stato ribadito nelle successive pronunce in materia (Cassazione n. 6605/2013, n. 25988/2014, n. 3627/2015 e n. 1426/2016).
[14] In merito alle modifiche normative riguardanti il cliente si rinvia oltre.

In base al comma 1, che corrisponde al contenuto dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992, avente per oggetto il c.d. "rimborso anomalo":

> *"il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di 2 anni dal versamento della medesima ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".*

Il successivo comma 2 stabilisce che:

> *"nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa".*

Infine, il comma 3 pone un limite più generale al diritto di rimborso, disponendo che:

> *"la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".*

Rimborso dell'Iva non dovuta dopo la scadenza del termine biennale

Nella nuova disciplina del rimborso dell'Iva non dovuta trova specifica regolamentazione l'ipotesi in cui il cedente/prestatore non possa più chiedere all'Amministrazione finanziaria la restituzione dell'imposta versata per decorso del termine biennale di decadenza, ma si trovi esposto all'azione di ripetizione del cessionario/committente in considerazione del maggior termine prescrizionale a sua disposizione, pari a 10 anni dal pagamento dell'imposta in rivalsa.

La soluzione è individuata dal comma 2, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972, secondo cui:

> *"nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa".*

Superamento del termine biennale solo in caso di provvedimento coattivo di rimborso a favore del cliente

Sulla questione dell'applicazione in fattura di un'Iva o una maggiore Iva non dovuta, è noto che il fornitore ha, a pena di decadenza, 2 anni di tempo dal pagamento dell'imposta per attivare la richiesta di rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (di cui all'articolo 21, comma 2, D.Lgs.

546/1992, ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972) a fronte del termine decennale di prescrizione a disposizione del cliente per l'azione di ripetizione nei confronti dell'operatore (articoli 2033 e 2946, cod. civ.).

> La Corte di Giustizia, nella causa C-427/10, relativa al caso Banca Antoniana Popolare Veneta, ha ritenuto che il disallineamento dei termini di rimborso a disposizione, rispettivamente, del fornitore e del cliente non sia, di per sé, incompatibile con l'ordinamento comunitario. La tutela dei princìpi di effettività e di equivalenza esige, tuttavia, che sia garantita la restituzione dell'Iva al fornitore se esposto all'azione di ripetizione del cliente.

La convivenza delle 2 disposizioni confliggenti persegue, quindi, l'obiettivo, già indicato dall'avvocato generale, di non rendere impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto di rimborso dell'imposta non dovuta.

> Giunto al vaglio della Corte di Cassazione il tema della coesistenza del doppio termine di rimborso, i giudici di legittimità hanno recepito in modo alquanto rigoroso le indicazioni della Corte Europea, ritenendo che – per la restituzione dell'imposta al fornitore – non sia sufficiente la mera richiesta di rimborso avanzata dal cliente, essendo necessario un provvedimento coattivo che disponga l'obbligo di pagamento a suo favore[15].

Non è, tuttavia, lecito teorizzare che la Corte di Giustizia, nel rapporto "tributario" tra il fornitore e l'Amministrazione finanziaria, abbia inteso escludere il rimborso nel caso in cui l'imposta sia stata restituita al cliente "spontaneamente", anziché a seguito di un provvedimento coattivo, siccome la particolare "cautela" imposta dai giudici nazionali, vale a dire il richiamo al "dovere" di rimborso, risulta esclusivamente finalizzata a garantire che gli effetti dell'indebito pagamento dell'Iva e, dunque, del recupero, non ricadano in danno dell'Erario.

In pratica, il cliente al quale venga disconosciuta la detrazione operata in ragione della natura indebita dell'imposta si rivolgerà al proprio fornitore per ottenerne la restituzione, per cui è logico ritenere che se quest'ultimo ha provveduto al relativo rimborso, in modo spontaneo o coattivo, avrà diritto – anche oltre il termine biennale di decadenza previsto dall'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972) – a essere reintegrato dall'Amministrazione finanziaria; in caso contrario, l'Erario trarrebbe un indebito arricchimento a danno del fornitore, sul quale finirebbe per gravare il tributo con una evidente violazione del principio di neutralità.

[15] Cfr. sentenza n. 12666/2012. Tale principio è stato ribadito nelle successive pronunce in materia (Cassazione n. 1426/2013, n. 6605/2013, n. 25988/2014 e n. 3627/2015).

Si tratta, pertanto, di tutelare una duplice esigenza: da un lato, quella dell'Erario, che non deve subire la perdita di gettito che si concretizzerebbe qualora al fornitore fosse restituita un'imposta che il cliente ha detratto e che, eventualmente, l'Amministrazione non ha più potere di recuperare a tassazione in ragione dell'intervenuta decadenza dell'azione di accertamento e, dall'altra, quella del fornitore, che si trova esposto a un "doppio fuoco", cioè alla richiesta di restituzione dell'Iva al proprio cliente senza essere più in grado di rivalersi nei confronti dell'Amministrazione finanziaria stante l'intervenuto decorso del termine biennale.

Ed è proprio questo l'elemento sul quale occorre focalizzare l'attenzione per raggiungere un risultato in linea con i princìpi sanciti a livello comunitario.

È vero che la Corte UE riconosce il diritto di rimborso una volta eliminato completamente il rischio di perdita di gettito[16].

Dagli arresti giurisprudenziali in rassegna si desume, in particolare, che l'obbligo di versare l'Iva indicata in fattura, previsto dall'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE e, nella normativa nazionale, dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, è volto a evitare che l'Erario, a fronte della detrazione operata dal cliente, non abbia la certezza di riscuotere l'imposta dovuta dal fornitore.

L'applicazione *a contrariis* di tale principio richiede, secondo l'interpretazione offerta dai giudici europei, che l'imposta versata e non dovuta sia rimborsata al fornitore se al cliente è stata definitivamente negata la detrazione, salvaguardando così la neutralità dell'imposta.

Esempio

Per esemplificare, si possono verificare 2 situazioni:

– nel primo scenario, il cliente si attiva per il recupero dell'imposta non dovuta in tutto o in parte "in autonomia", cioè senza il preventivo impulso dell'Agenzia delle entrate: questo può essere il caso in cui l'imposta non sia stata detratta perché indetraibile oggettivamente o soggettivamente. In tale evenienza, non avendo l'ufficio ripreso a tassazione l'imposta addebitata in fattura dal fornitore, può avere senso il controllo giudiziale indicato dalla Corte di Cassazione negli interventi richiamati, in quanto finalizzato a evitare una perdita di gettito dell'Erario e al fine di evitare che le parti private raggiungano un accordo in frode agli interessi erariali;

– nel secondo scenario, il cliente ha proceduto alla detrazione dell'imposta addebitata (in tutto o in parte illegittimamente) e, dunque, non ha motivo, neanche sotto il profilo civilistico, di richiederne il riversamento al fornitore se non a seguito e in dipendenza di una successiva

[16] Cfr. sentenza causa C-138/12, 11 aprile 2013, cit. e sentenza causa C-111/14, 23 aprile 2015, *cit.*.

> contestazione da parte dell'Agenzia delle entrate. Quindi, in una situazione nota alla parte pubblica del rapporto.

E a maggior ragione, laddove il cliente abbia accettato la rettifica e riversato il tributo contestato all'Erario, la prospettiva è completamente diversa: l'Amministrazione finanziaria è al riparo da situazioni di perdita di gettito e non vi è motivo di imporre un controllo giudiziale all'azione di rimborso da parte del fornitore che, a questo punto, può anche essere "spontaneo", cioè a semplice domanda del proprio cliente.

Come conseguenza, il fornitore ha diritto di richiedere il rimborso dell'Iva all'Erario, senza ulteriori formalità, essendo a esso noto che la parte passiva, cioè il riversamento dell'imposta da parte del cliente, è già intervenuto.

Non risulta allora condivisibile la conclusione raggiunta dalla CTP di Firenze nella sentenza n. 1339/IV/2016, che esclude l'applicazione del termine decadenziale previsto per il rimborso a favore del fornitore sulla base della sola assenza di danno erariale, avendo il cliente accertato riversato l'imposta detratta.

Il riconoscimento del rimborso oltre il biennio è, infatti, preordinato a evitare non solo l'indebito arricchimento dell'Erario, ma anche quello dello stesso fornitore. Sicché, in definitiva, deve ritenersi ammesso sotto condizione che al cliente sia stata ripagata l'imposta, anche se spontaneamente e non in forza di un provvedimento giudiziario che obblighi il fornitore a ripetere quanto indebitamente addebitato a titolo di rivalsa, purché l'Erario sia stato preventivamente ristorato da parte del cliente attraverso il riversamento dell'Iva originariamente applicata (versata e detratta) e non dovuta.

Differimento del termine biennale in caso di restituzione dell'imposta al cliente

> Con l'obiettivo di evitare che il rimborso dell'imposta non dovuta risulti, di fatto, impossibile o eccessivamente difficile quando il cedente/prestatore risulti esposto all'azione di ripetizione del cessionario/committente, il nuovo comma 2, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972 non subordina la restituzione dell'imposta all'esistenza di un provvedimento coattivo, rivolto al cedente/prestatore, considerando ugualmente rilevante la situazione in cui quest'ultimo abbia rimborsato l'imposta alla propria controparte in modo spontaneo.
>
> In tal modo si scongiura la possibilità che l'Erario tragga un indebito arricchimento a danno del cedente/prestatore, sul quale graverebbe in via definitiva l'imposta, in violazione del principio di neutralità.

Questa evenienza non è sfuggita alla Commissione Europea, che nell'ambito della procedura EU Pilot 9164/17/TAXU, ha chiesto informazioni all'Italia sui riflessi dell'interpretazione della sentenza della Corte di Giustizia relativa al caso Banca Antoniana Popolare Veneta in merito alle condizioni di rimborso dell'Iva versata e non dovuta.

La nuova norma stabilisce, come detto, che:

> *"nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa".*

In pratica, il cedente/prestatore può chiedere la restituzione dell'imposta all'Erario, dopo che sia scaduto il termine biennale di decadenza, anche se ha provveduto spontaneamente al rimborso a favore del cessionario/committente. A prescindere, infatti, dal carattere coattivo o spontaneo del rimborso, viene previsto che il termine per la domanda rivolta all'Amministrazione finanziaria dal cedente/prestatore sia differita dal giorno del versamento all'Erario a quello dell'avvenuta restituzione al cessionario/committente dell'imposta indebitamente addebitata in fattura.

Come osservato da Assonime nella circolare n. 12/2018 (§ 2), *"l'accertamento definitivo cui la norma fa riferimento potrebbe essere effettuato tanto nei confronti del fornitore, quanto nei confronti dell'acquirente"*, come accade, per esempio, nell'ipotesi in cui le parti abbiano qualificato un insieme di cessioni come ordinarie cessione di beni, mentre l'Amministrazione finanziaria abbia ritenuto che le stesse configurino il trasferimento a titolo oneroso di un ramo d'azienda, non soggetto a Iva, ma a imposta proporzionale di registro.

In situazioni simili, laddove l'ufficio contesti la corretta applicazione dell'Iva nei confronti del cedente o del cessionario e l'accertamento sia divenuto definitivo, il riequilibrio tra le posizioni delle parti e tra queste e l'Amministrazione finanziaria può avere luogo secondo le seguenti modalità alternative:

– l'acquirente chiede il rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria, con la conseguenza che la posizione del fornitore resta immutata, in quanto il cliente non ha più titolo di rivalersi nei suoi confronti e il debito Iva sorto a seguito dell'erroneo addebito in fattura dell'imposta si consolida;

– l'acquirente chiede il rimborso al proprio fornitore, con la conseguenza che quest'ultimo provvede alla relativa restituzione, ma ha titolo per chiederne il rimborso all'Erario entro 2 anni dall'avvenuta restituzione al cliente.

Retroattività della previsione sul differimento del termine biennale in caso di restituzione dell'imposta al cliente

In merito all'applicazione *ratione temporis* del comma 2, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972 anche a fatti verificatisi anteriormente alla data di entrata in vigore di tale disposizione, avvenuta il 12 dicembre 2017, l'Agenzia delle entrate ha fornito risposta positiva con le risposte agli interpelli n. 128/2019 e n. 129/2019.

Innanzitutto, benché non evidenziato dall'Agenzia delle entrate, non bisogna dimenticare che la previsione in esame è espressione dell'interpretazione della normativa unionale offerta dalla Corte di Giustizia nella sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta sopra richiamata, sicché a essa non può che essere riconosciuto effetto retroattivo.
Si ricorda, al riguardo, che, al pari delle disposizioni delle Direttive, le interpretazioni fornite dalla Corte di Giustizia integrano il contenuto della disciplina unionale e, in particolare, laddove riferite a disposizioni sufficientemente dettagliate e precise, sono direttamente applicabili negli ordinamenti nazionali.

La stessa Amministrazione finanziaria ha precisato che:

> *"a norma dell'articolo 234 (già articolo 177) del Trattato, alla Corte di Giustizia è riservato in via esclusiva il potere di interpretare in via pregiudiziale le norme comunitarie; in particolare, come affermato dagli stessi giudici comunitari in precedenti giurisprudenziali, l'interpretazione di una norma di diritto comunitario, resa dalla Corte di Giustizia nell'ambito delle proprie attribuzioni, chiarisce e precisa il significato e la portata della norma, quale deve o avrebbe dovuto essere intesa e applicata dal momento della sua entrata in vigore. Una sentenza della Corte che precisi il significato di una norma comunitaria, determinandone ampiezza e contenuto, viene quindi a integrare e costituisce un tutt'uno con la norma interpretata e ha la stessa immediata efficacia - con riguardo agli ordinamenti nazionali - di quest'ultima"*[17].

[17] Si veda la circolare n. 67/E/2007 (§ 4), avente per oggetto i riflessi della sentenza Halifax, in materia di abuso del diritto nel settore dell'Iva, sull'operato degli uffici.

L'Agenzia delle entrate ha riconosciuto l'efficacia retroattiva del comma 2, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972 richiamando le indicazioni contenute nella risposta all'interpello n. 66/2018, in cui, con riguardo a un avviso di accertamento relativo all'anno 2012, concernente una fattispecie, analoga a quella in esame, di indebita applicazione dell'Iva a una operazione ritenuta dall'ufficio non soggetta al tributo, è stata riconosciuta l'applicabilità dell'articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972 e la conseguente proponibilità, da parte del cedente, dell'istanza di rimborso, a decorrere dalla data di restituzione dell'Iva a suo tempo applicata, in via di rivalsa, al cliente.

Nei casi oggetto delle risposte a interpello n. 128/2019 e n. 129/2019, l'ufficio – in esito alla verifica condotta su alcune operazioni di cessione di beni e di crediti commerciali – ha rilevato che le stesse sono state erroneamente assoggettate a Iva, in quanto configurano un unico trasferimento di ramo d'azienda, soggetto a imposta proporzionale di registro.

Al cessionario è stato notificato l'avviso di accertamento, recante la pretesa a titolo di Iva indebitamente detratta in conseguenza dell'acquisto dei singoli beni, nonché l'irrogazione della sanzione.

Con avviso di liquidazione, notificato sia al cessionario sia al cedente, l'ufficio ha, inoltre, preteso il pagamento a titolo di imposta di registro, corrispondente al 3% del valore del presunto ramo d'azienda asseritamente ceduto, irrogando, altresì, la sanzione in misura pari al 120% dell'imposta.

Il cessionario ha impugnato l'avviso di accertamento ai fini dell'Iva dinanzi alla CTP, mentre il medesimo cessionario e il cedente hanno proposto un unico ricorso avverso l'avviso di liquidazione.

In pendenza dei giudizi è entrato in vigore, in data 24 ottobre 2018, il D.L. 119/2018, convertito, con modificazioni, dalla L. 136/2018, il quale, all'articolo 6, D.L. 119/2018 consente la definizione agevolata delle controversie pendenti alla sua data di entrata in vigore.

> Ciò premesso, ai fini delle determinazioni da assumere in relazione all'eventuale esperimento della definizione agevolata delle controversie tributarie *ex* articolo 6, D.L. 119/2018 e alle conseguenti azioni restitutorie, all'Agenzia delle entrate è stato chiesto se:
>
> – l'eventuale perfezionamento della definizione agevolata della controversia avente a oggetto l'avviso di accertamento per il recupero dell'Iva indetraibile in capo al cessionario costituisca accertamento "in via definitiva" della non debenza dello stesso tributo nei confronti dell'Erario da parte del cedente, agli effetti del comma 2, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972;
>
> – una volta perfezionata la definizione agevolata, corrisposto l'intero importo dovuto a fronte della stessa – pari al 90% del tributo preteso – e restituito nella stessa misura il tributo dal cedente al cessionario, nulla osti alla tempestiva proposizione all'Agenzia delle entrate, da parte del cedente, della domanda di rimborso – sempre nel limite del 90% - dell'imposta erroneamente

applicata sulle cessioni di beni e di crediti commerciali, dal momento che l'Agenzia delle entrate, a oggi, non ha ancora restituito l'imposta addebitata in via di rivalsa al cessionario e, pertanto, deve ancora interamente decorrere il termine biennale previsto dal comma 2, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972.

Nei casi oggetto delle risposte a interpello n. 128/2019 e n. 129/2019 si è, pertanto, trattato di chiarire se, qualora il cessionario abbia aderito alla definizione agevolata della controversia tributaria, il cedente possa avvalersi, nei limiti delle somme corrisposte dal cessionario ai fini della definizione, della previsione dell'articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che, nella circolare n. 23/E/2017, è stato precisato che il cedente/prestatore che abbia aderito validamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'articolo 11, D.L. 50/2017, convertito, con modificazioni, dalla L. 96/2017, può avvalersi della disposizione di cui all'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, secondo cui:

> *"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 seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi".*

Tale indicazione può essere estesa alla fattispecie in esame, in quanto, con la definizione agevolata *ex* articolo 6, D.L. 119/2018 della controversia avente a oggetto l'avviso di accertamento per il recupero dell'Iva indetraibile in capo al cessionario, il procedimento può considerarsi concluso in via definitiva al momento del passaggio in giudicato della pronuncia giurisdizionale che dichiara l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere a seguito della definizione agevolata; conseguentemente il cedente è legittimato, in applicazione del comma 2, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972, a presentare domanda di restituzione entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

In conclusione, nel caso di definizione *ex* articolo 6, D.L. 119/2018 della controversia tributaria da parte del cessionario che abbia detratto l'Iva indebitamente addebitatagli a titolo di rivalsa, il cedente può presentare domanda di rimborso ai sensi dell'articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972:

– entro il termine di 2 anni dalla data di restituzione al cessionario dell'importo pagato a titolo di rivalsa;

– per un importo pari a quanto restituito al cessionario, che non può essere superiore a quanto effettivamente pagato - con il codice tributo PF30 (Iva e relativi interessi - Definizione controverse

tributarie - articolo 6, D.L. 119/2018) di cui alla risoluzione n. 29/E/2019 - dal cessionario per la definizione e, quindi, al massimo, nel caso in esame, pari al 90% del valore della controversia. Ciò comporta fra l'altro che rilevano le rate effettivamente pagate in caso di pagamento dilazionato di quanto dovuto per la definizione agevolata.

Errata applicazione dell'Iva in caso di *reverse charge*

Come sopra esposto, nell'ipotesi di applicazione in fattura di un'Iva o di una maggiore Iva non dovuta si pone il problema di individuare le modalità per recuperare, nei confronti dell'Erario, l'imposta versata per effetto del principio previsto dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, vale a dire per il fatto stesso di avere addebitato l'imposta nel documento, anche se in tutto o in parte non dovuta.
Un analogo problema si pone nelle operazioni soggette a *reverse charge*, per le quali l'obbligo d'imposta è traslato sul cessionario/committente.

Procedura di variazione in diminuzione dell'imposta

L'articolo 26, comma 10, D.P.R. 633/1972, introdotto dalla Legge di Stabilità 2016 e confermato dalla Legge di Bilancio 2017, dispone che la procedura di variazione in diminuzione può essere esercitata, ricorrendo i presupposti, anche dai cessionari/committenti debitori dell'imposta ai sensi degli articoli 17 e 74, D.P.R. 633/1972, ovvero dell'articolo 44, D.L. 331/1993, nel qual caso si applica ai cessionari/committenti la disposizione di cui al comma 5, articolo 26, D.P.R. 633/1972.

In pratica, il cessionario/committente, che abbia già registrato l'operazione, deve provvedere a rettificare l'importo originariamente annotato sia nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, sia nel registro degli acquisti. A tal fine, per ciò che riguarda la rettifica da operare nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, occorre annotare la variazione nel registro degli acquisti o, in negativo, nello stesso registro delle fatture emesse o dei corrispettivi. La corrispondente variazione deve poi essere annotata, in negativo, anche nel registro degli acquisti in modo da rettificare l'imposta detratta.

Ulteriori modalità di rettifica

Decorso il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria, soggetta a *reverse charge*, la procedura prevista dall'articolo 26, comma 10, D.P.R. 633/1972 non è più applicabile[18], per cui si tratta

[18] Si veda, infatti, il rinvio compiuto dalla norma al comma 2, articolo 26, D.P.R. 633/1972, applicabile anche nelle ipotesi contemplate dal successivo comma 3, con la limitazione temporale dell'anno. Come, però, in precedenza sottolineato, andrebbe chiarito se questo termine non

di individuare la modalità di recupero dell'imposta o della maggiore imposta illegittimamente applicata in sede di inversione contabile.

> Il principio dell'indetraibilità dell'Iva non dovuta trova, infatti, applicazione anche per le operazioni per le quali il debitore della relativa imposta è il destinatario del bene/servizio, per cui la procedura "ordinaria" consiste nell'operare la rettifica dell'Iva a credito nel registro degli acquisti, mentre l'Iva a debito, già computata in sede di liquidazione periodica, può essere recuperata attraverso l'azione di rimborso di cui all'articolo 21, D.Lgs. 546/1992, nel rispetto quindi del termine biennale di decadenza previsto da tale disposizione.
> In alternativa a questa procedura pare possibile ritenere che, in forza dell'articolo 8, comma 1, L. 212/2000 (Statuto del contribuente), secondo cui *"l'obbligazione tributaria può essere estinta anche per compensazione"*, il cessionario/committente possa rettificare sia l'Iva a credito sia l'Iva a debito annotando la variazione nei corrispondenti registri, in modo che la variazione sia neutralizzata in sede di liquidazione periodica.

Rapporto tra richiesta di rimborso e procedura di variazione in diminuzione dell'imposta

Fermo restando che le "inesattezze della fatturazione" che danno luogo all'applicazione della maggiore Iva possono essere rettificate, mediante la procedura di variazione in diminuzione, entro il termine annuale previsto dall'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972[19], la Corte di Cassazione ha più volte affrontato il rapporto tra la procedura di variazione in diminuzione dell'imposta e l'azione di rimborso di cui all'articolo 21, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972) ai fini del recupero dell'imposta erroneamente versata all'Erario in applicazione dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972[20].

> Da ultimo, la Suprema Corte di Cassazione ha confermato che, in caso di applicazione in fattura di un'Iva non dovuta, il cedente/prestatore ha diritto di chiederne il rimborso all'Amministrazione finanziaria in alternativa all'attivazione della procedura di variazione in diminuzione prevista in caso di erronea fatturazione, dimostrando però la definitiva eliminazione del rischio di perdita di gettito dovuto, in capo al cessionario/committente, all'utilizzo o alla possibilità di utilizzo della fattura ricevuta per esercitare la detrazione dell'Iva non dovuta[21].

debba intendersi obliterato dal novellato comma 6-*bis,* articolo 8, D.P.R. 322/1998, che consente al contribuente di presentare una dichiarazione integrativa "a favore" anche oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.
[19] Cfr. risoluzione n. 197/E/2000. Nello stesso anche: circolare n. 28/E/2004 (§ 10); risoluzioni n. 106/E/2007, n. 212/2008 e n. 307/E/2008.
[20] Cfr. Cassazione n. 7330/2012, n. 10939/2015 e n. 14239/2017.
[21] Cfr. Cassazione n. 20843/2020.

In particolare, la Cassazione ha affermato che:

> *"nel caso in cui sia erroneamente emessa fattura per operazioni non imponibili, il contribuente ha diritto al rimborso dell'imposta versata qualora provveda alla rettifica della fattura ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, ovvero qualora sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del destinatario della fattura ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta dovuta o assolta in via di rivalsa.*
> *L'accertamento del definitivo venir meno di un siffatto rischio presuppone l'accertamento che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale, annotandola nel registro acquisti o in altre scritture contabili destinate a evidenziare il diritto alla detrazione, ovvero che l'Amministrazione finanziaria abbia contestato e definitivamente disconosciuto con provvedimento divenuto definitivo - o riconosciuto legittimo con accertamento passato in giudicato - il diritto alla detrazione vantato dal destinatario della predetta fattura".*

In linea con questa conclusione, la Corte di Giustizia ha ritenuto che l'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, recepito dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972:

> *"osta a che, in base a una disposizione nazionale intesa a recepire detto articolo, l'amministrazione tributaria neghi al fornitore di una prestazione esente il rimborso dell'Iva fatturata per errore al suo cliente, in quanto tale prestatore non ha rettificato la fattura erroneamente redatta, mentre tale amministrazione ha definitivamente negato a tale cliente il diritto di detrarre detta Iva"*[22].

L'obiettivo della giurisprudenza è, quindi, evitare che il cessionario/committente possa esercitare la detrazione dell'Iva non dovuta solo perché il cedente/prestatore abbia provveduto, in virtù dell'obbligo previsto l'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, a versarla all'Erario.

SCHEDA DI SINTESI

Laddove la cessione o prestazione sia stata erroneamente assoggettata a Iva diventa privo di fondamento il pagamento dell'imposta medesima da parte del cedente/prestatore, che ha pertanto diritto di chiedere all'Amministrazione finanziaria il rimborso dell'imposta.

[22] Cfr. sentenza causa C-138/12, 1° aprile 2013, Rusedespred.

Di regola, tale operatore si attiva con la procedura di variazione dell'imposta, *ex* articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972, se l'errore è rettificato entro il termine di un annuo dall'effettuazione dell'operazione.

Indipendentemente dalla scadenza dell'anno, il cedente/prestatore può attivare la procedura di rimborso dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 (ora articolo 30-*ter*, comma 1, D.P.R. 633/1972), purché entro il termine di 2 anni dal versamento dell'imposta non dovuta.

Il rimborso presuppone, però, che sia accertato il definitivo venir meno del rischio di perdita di gettito erariale derivante dall'utilizzo o dalla possibilità di utilizzo della fattura da parte del cessionario/committente ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta non dovuta.

Nel caso in cui il cedente/prestatore non possa più chiedere all'Amministrazione finanziaria la restituzione dell'imposta versata per decorso del termine biennale di decadenza, ma si trovi esposto all'azione di ripetizione del cessionario/committente in considerazione del maggior termine prescrizionale a sua disposizione, pari a 10 anni dal pagamento dell'imposta in rivalsa, l'articolo 30-*ter*, comma 2, D.P.R. 633/1972, prevede che, *"nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"*.

Limiti alla detrazione dell'Iva non dovuta

di Marco Peirolo – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Come illustrato nei precedenti contributi, in linea di principio l'Iva erroneamente applicata in fattura non può essere detratta da parte del cessionario/committente.

Tuttavia, occorre considerare, al riguardo, la modifica operata dalla L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018).

L'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997 dispone che:

> *"chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al 90% dell'ammontare della detrazione compiuta".*

L'articolo 1, comma 935, L. 205/2017 ha integrato tale disposizione con la previsione che:

> *"in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, il cessionario o il committente anzidetto è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".*

Ne discende che, se l'Iva è applicata in misura superiore a quella effettiva, il cessionario/committente è legittimato a operare la detrazione, sempreché ne sussistano i requisiti e a condizione che il cedente/prestatore abbia versato l'imposta all'Erario. L'errore dà luogo all'applicazione della sanzione, compresa fra 250 e 10.000 euro, nei confronti del cessionario/committente, senza responsabilità solidale in capo al cedente/prestatore.

L'indetraibilità dell'Iva non dovuta nella disciplina previgente

A differenza del passato, la violazione commessa dal cedente/prestatore non dà più luogo al recupero a tassazione dell'Iva detratta dal cessionario/committente e, nei suoi confronti, non è più applicabile né la sanzione per l'indebita detrazione (pari al 90% dell'imposta, *ex* articolo 6,

comma 6, D.Lgs. 471/1997), né quella per l'infedele dichiarazione (dal 90 al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, *ex* articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997).

In ordine all'indetraibilità dell'Iva non dovuta, si segnala l'orientamento consolidato della giurisprudenza nazionale.

Nella sentenza n. 18764/2014, ad esempio, la Corte di Cassazione ha rilevato che:

> *"l'operazione erroneamente considerata imponibile non conferisce il diritto alla detrazione dell'Iva sulle fatture passive, poiché l'esercizio di tale diritto, contemplato dalla VI Direttiva, non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata in fattura. In tal senso si esprime sin dagli anni '80 la Corte di Giustizia, ad esempio, nella decisione del 13 dicembre 1989 in causa Genius Holding BV. La Corte di Lussemburgo, infatti, afferma che, per esercitare tale diritto è necessaria la compresenza di 2 requisiti: a) che il soggetto passivo sia in possesso di una fattura; b) che l'imposta esposta in fattura si riferisca a un'operazione imponibile. Di contro, se l'operazione non è soggetta all'Iva, il soggetto passivo non ha diritto a detrazione, sia per il tenore letterale della Vi Direttiva (articoli 17-18-20), sia per l'esigenza di prevenire frodi fiscali. Da qui deriva quella lettura dell'articolo 19 del Decreto Iva che la giurisprudenza di legittimità fa in conformità all'articolo 17 della VI Direttiva, nel negare che l'operazione erroneamente considerata imponibile conferisca il diritto alla detrazione anche quando l'errore consista nell'errata valutazione giuridico-tributaria dell'operazione posta in essere (Cassazione 1607/2008; conf. in gen. n. 7602/1993; n. 12756/2002; n. 8786/2001; n. 8959/2003 e n. 11110/2003)".*

Alla stessa conclusione sono giunti i giudici di legittimità nel caso di addebito dell'Iva con un'aliquota superiore a quella dovuta.

Con la sentenza n. 3448/2015, confermata dalla successiva sentenza n. 9942/2015, è stato affermato che:

> *"questa Corte ha superato il risalente orientamento secondo cui l'Iva addebitata in rivalsa può essere detratta dal cessionario nonostante l'erroneo assoggettamento a imposta dell'operazione da parte del cedente (Cassazione n. 1348/1999). Si è infatti consolidato l'orientamento contrario secondo cui l'Iva illegittimamente addebitata in fattura al cessionario soggetto d'Iva da parte del cedente, a titolo di rivalsa, e che è stata pagata per il semplice fatto di essere stata indicata in fattura, non può essere detratta dal cessionario stesso, nonostante l'erroneo assoggettamento dell'operazione a imposta da parte del cedente (Cassazione n. 13222/2001; conformi Cassazione n. 8959/2003; n. 11110/2003; n. 12146/2009 e n. 15068/2013).*

A tale orientamento questo Collegio intende dare continuità in quanto conforme alla disciplina Euro-unitaria. Come affermato da Cassazione n. 13222/2001, «il punto è infatti regolato dalla Direttiva del Consiglio n. 77/388, e ha formato oggetto di numerose pronunce della Corte Europea, alle quali lo Stato italiano è tenuto a uniformarsi. In base alla citata Direttiva, nel caso – diverso ma senza dubbio analogo – di operazioni esenti, il soggetto che le effettua non è ammesso alla detrazione per l'imposta relativa a beni e servizi relativi. Nell'applicare questo principio la Corte di Giustizia ha stabilito che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva del Consiglio n. 77/388/CEE, non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura (sentenza 13 dicembre 1989 in causa C 342/87, tra Genius Holding BV e Staatssecretaris van Financien)». Portare in detrazione l'Iva adducendo l'erroneità della fattura di addebito, comporterebbe quindi sostenere il diritto di detrazione dell'imposta che sia dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura, contrariamente al principio di diritto affermato dalla Corte di Giustizia".

La detraibilità dell'Iva non dovuta nella disciplina vigente

Con il passaggio alla nuova disciplina, risulta superato il richiamato orientamento giurisprudenziale, peraltro avallato dalla stessa Agenzia delle entrate, che nella circolare n. 8/E/2009 (riposta 6.9) ha precisato che:

"il cessionario/committente nei cui confronti il cedente/prestatore abbia erroneamente esercitato la rivalsa per un'operazione oggettivamente non soggetta a Iva o esente, non ha titolo per esercitare il diritto alla detrazione. In argomento, si evidenzia che sia la Corte di Giustizia europea (cfr. sentenza 13 dicembre 1989, in causa C-342/87, Genius Holding) sia la Corte di Cassazione (cfr. sentenze n. 12547/2001 e n. 1607/2008), ritengono che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla VI Direttiva per le merci e i servizi acquistati deve limitarsi alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta a Iva o versate in quanto effettivamente dovute, e non si estende all'imposta addebitata solo perché indicata in fattura. In particolare, la Corte di Giustizia ha escluso che per il cessionario/committente il diritto alla detrazione dell'imposta derivi, come automatica conseguenza, dall'obbligo di pagare l'Iva indicata in fattura dal cedente/prestatore".

La *ratio* della norma e i rapporti con la disciplina del rimborso dell'Iva non dovuta

La Legge di Bilancio 2018 ha inteso tutelare la posizione del cessionario/committente, a tal fine equiparando le ipotesi derivanti dall'applicazione di un'imposta in misura superiore a quella dovuta ai casi di violazione del regime del *reverse charge*, nel rispetto del principio di equivalenza tutelato dalla

giurisprudenza comunitaria[1], con sanzione parametrata all'effettiva gravità dell'infrazione commessa, di regola priva di danno erariale[2].

L'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997, così come integrato, risulta infatti speculare all'articolo 6, comma 9-*bis*.2, D.Lgs. 471/1997, secondo cui:

> *"in deroga al comma 1, qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e ss. del D.P.R. 633/1972, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cessionario o committente. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cedente o prestatore è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile anziché nel modo ordinario è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole".*

Se, quindi, il cessionario/committente mantiene il diritto alla detrazione per un'operazione erroneamente assoggettata al sistema dell'inversione contabile e il cedente/prestatore, che avrebbe dovuto applicare l'imposta in fattura, beneficia di una sanzione attenuata rispetto a quella ordinaria (dal 90 al 100% dell'imposta), allo stesso modo il cessionario/committente che abbia assolto in rivalsa l'imposta erroneamente addebitata dalla controparte deve avere il diritto a operare la detrazione, ferma in tal caso l'applicazione nei suoi confronti della sanzione ridotta (da 250 a 10.000 euro).

> Il nuovo intervento legislativo si pone come rimedio in tutti quei casi in cui il recupero in sede civilistica dell'imposta sia impossibile o eccessivamente difficile (ad esempio fornitore sottoposto a fallimento), ma che la giurisprudenza – tanto comunitaria[3] quanto nazionale[4] – ha inteso comunque tutelare consentendo al cessionario/committente, soggettivo passivo Iva, di chiedere il rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria, anziché alla propria controparte. È noto, infatti, che il rapporto di rivalsa, cioè quello tra il fornitore e il cliente, ha carattere privato, con la conseguenza che l'addebito in fattura di un'imposta non dovuta espone il fornitore all'azione di indebito oggettivo promossa dal proprio cliente, volta a ottenere la restituzione dell'imposta

[1] Cfr. Corte di Giustizia, causa C-231/96, 15 settembre 1998, *Edilizia Industriale Siderurgica* e Id., causa C-260/96 del 15 settembre 1998, Spac.
[2] Cfr. Corte di Giustizia, causa C-272/13, 17 luglio 2014, Equoland.
[3] Cfr. Corte di Giustizia, causa C-564/15, 26 aprile 2017, Farkas.
[4] Cfr. Cassazione n. 24923/2016.

da quest'ultimo corrisposta in via di rivalsa a fronte di un'operazione detassata o soggetta a Iva con un'aliquota inferiore a quella applicata dal fornitore.

Sotto questo profilo, la novellata disposizione – nell'ottica di semplificare i rapporti discendenti dall'erroneo addebito dell'imposta in fattura – riconosce la detrazione in capo al cessionario/committente a fronte del debito Iva nei confronti del cedente/prestatore, evitando che il cessionario/committente, ove esposto al recupero dell'Iva detratta da parte dell'Amministrazione finanziaria, debba rivolgersi all'Amministrazione stessa per ottenere la restituzione dell'imposta assolta in via di rivalsa[5].

È nella prospettiva evidenziata che, se confermata in via ufficiale dall'Agenzia delle entrate, deve essere individuato il rapporto tra la nuova previsione dell'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997 e l'articolo 30-*ter,* D.P.R. 633/1972, che l'articolo 8, L. 167/2017 (Legge Europea 2017) ha introdotto al fine di archiviare la procedura di infrazione avviata dalla Commissione Europea nei confronti dello Stato italiano[6].

La Legge Europea 2017 ha disciplinato il rimborso dell'Iva non dovuta, prevedendo:

– al comma 1, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972 che corrisponde al contenuto dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992, avente per oggetto il c.d. "rimborso anomalo", che "*il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di 2 anni dal versamento della medesima ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione*";

– al comma 2, articolo 30-*ter,* D.P.R. 633/1972 che, "*nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di 2 anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa*";

– al comma 3, articolo 30-*ter,* D.P.R. 633/1972 che "*la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale*".

Dal comma 2, articolo 30-*ter,* D.P.R. 633/1972 si desume che la posizione oggetto di specifica tutela è quella del cedente/prestatore che, se provvede a rifondere (spontaneamente o a seguito del provvedimento dell'Autorità giudiziaria) il cessionario/committente dell'Iva indebitamente applicata in

[5] La nuova norma è perfettamente in linea con la recente ordinanza della Corte UE di cui alla causa C-314/17 del 23 novembre 2017 (Geocycle Bulgaria), secondo cui "*les principes de neutralité fiscale et d'effectivité du système commun de la TVA doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à ce qu'un État membre refuse au destinataire d'une livraison le droit de déduire la TVA acquittée en amont, lorsque, pour une seule et même livraison, la TVA est perçue une première fois auprès du fournisseur, étant donné qu'il l'a mentionnée dans la facture qu'il a émise, puis une seconde fois auprès du destinataire, dans les cas où la législation nationale ne prévoit pas la possibilité de rectifier la TVA lorsqu'il existe une décision de redressement fiscal*".

[6] Cfr. caso EU Pilot 9164/17/TAXU.

fattura, deve avere la possibilità di ottenere dall'Erario la restituzione dell'imposta anche se è decorso il termine biennale di decadenza avente, come "*dies a quo*", quello previsto dal comma 1, articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972 agganciato alla data del versamento dell'imposta ovvero, se successivo, al giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

La norma ha, quindi, come presupposto l'indetraibilità dell'Iva in capo al cessionario/committente, discendente dall'"*applicazione di un'imposta non dovuta a una cessione di beni o a una prestazione di servizi*".

Il conflitto tra il comma 2, articolo 30-*ter,* D.P.R. 633/1972 e la nuova previsione del comma 6, articolo 6, D.Lgs. 471/1997 è solo apparente, perché – come evidenziato – sono diverse le posizioni soggettive che le rispettive disposizioni hanno inteso tutelare, vale a dire, rispettivamente:

– quella del fornitore, con il comma 2, articolo 30-*ter,* D.P.R. 633/1972; e

– quella del cliente, con il comma 6, articolo 6, D.Lgs. 471/1997.

Regolarizzazione dell'operazione a opera dell'acquirente

Come puntualizzato dalla circolare Assonime n. 12/2018 (§ 3), il cessionario/committente può non applicare la nuova disposizione se provvede a regolarizzare l'operazione secondo la modalità prevista dall'articolo 6, comma 8, lettera b), D.Lgs. 471/1997, secondo cui:

> *"il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al 10% dell'imposta, con un minimo di 250 euro, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità: … b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta".*

> A ben vedere, la nuova sanzione dovrebbe essere applicabile solo nell'ipotesi in cui l'acquirente che non abbia provveduto alla regolarizzazione abbia esercitato la detrazione, nel qual caso l'applicazione della sanzione intende riequilibrare la posizione dell'operatore con quella dell'Erario.

Qualora l'acquirente non effettuasse la regolarizzazione, ma non operasse neppure la detrazione, la nuova sanzione non troverà applicazione. Resta, tuttavia, da chiarire se, in tale ipotesi, si applichi la

sanzione di cui all'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, e in senso affermativo si è espressa Assonime, specificando che:

> *"non essendo dovuta alcuna imposta – in quanto l'imposta risultante dalla fattura regolare è inferiore a quella della fattura irregolare – la misura della sanzione sarà limitata alla misura minima di 250 euro"*.

Effetti del principio del "*favor rei*" sul regime sanzionatorio e sull'esercizio della detrazione

Un primo aspetto relativo al passaggio alla nuova norma è quello degli effetti del principio del "*favor rei*" sul regime sanzionatorio e sull'esercizio della detrazione.

L'articolo 3, comma 3, D.Lgs. 472/1997 stabilisce che:

> *"se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo"*.

> Nel passaggio alla nuova disciplina, la detrazione dell'Iva non dovuta non dà più luogo all'irrogazione della sanzione proporzionale del 90% e, restando fermo il diritto di detrazione, non risulta più configurabile la violazione di infedele dichiarazione, punita con la sanzione, anch'essa proporzionale, dal 90 al 180% dell'imposta, di cui all'articolo 5, D.Lgs. 471/1997.

Nella sentenza n. 24001/2018, la Corte di Cassazione ha affermato che:

> *"la norma … è stata inserita dalla L. 205/2017 nell'ambito della disciplina generale in materia di sanzioni amministrative di cui al D.Lgs. 472/1997, prevedendo la misura della sanzione amministrativa da irrogare nei confronti del committente o cessionario che applichi l'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o dal prestatore.*
> *Per la stessa, quindi, con riferimento alla determinazione della misura delle sanzioni, trovano sicura applicazione le previsioni del favor rei di cui all'articolo 3, D.Lgs. 472/1997"*.

La Suprema Corte non ha, invece, esteso gli effetti del principio del "*favor rei*" alla detrazione dell'imposta non dovuta, affermando che la nuova norma:

> *"non enuncia espressamente alcuna valenza retroattiva della sua efficacia e introduce, invece, innovativamente, il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva corrisposta in misura maggiore rispetto a quanto dovuto, disciplinando quindi diversamente il regime precedente.*

> *Né può dirsi che abbia valenza interpretativa, non essendo ricavabile dalla previsione in esame alcun riferimento al precedente regime in relazione al quale si intende procedere a una chiarificazione in termini normativi della portata applicativa del regime della detrazione dell'Iva nella materia in esame".*

Tale orientamento è stato ribadito dalla sentenza n. 14179/2019, che ha richiamato espressamente le conclusioni raggiunte dai giudici di legittimità nella precedente pronuncia, cosicché deve intendersi confermato il principio di diritto contenuto nella sentenza n. 24001/2018, secondo cui:

> *"la previsione di cui all'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997, introdotta dall'articolo 1, comma 935, L. 205/2017, nella parte in cui prevede che, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resto fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, non ha efficacia retroattiva né può a essa riconoscersi valore di norma interpretativa".*

I dubbi sulla valenza della norma sono stati definitivamente risolti dall'articolo 6, comma 3-*bis*, D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), che modificando l'articolo 1, comma 935, L. 205/2017, ha attribuito efficacia retroattiva alla disciplina sanzionatoria più favorevole in caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella dovuta.

Di conseguenza, anche per le fattispecie anteriori al 1° gennaio 2018 (data di entrata in vigore della L. 205/2017), si applica la previsione dell'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997, secondo cui, in caso di erroneo addebito dell'imposta, il cessionario/committente, salvi i casi di frode, può esercitare la detrazione dell'Iva erroneamente addebitata, ferma restando l'applicazione della sanzione compresa fra 250 e 10.000 euro.

Da ultimo, la Corte di Cassazione, alla luce della modifica operata dal Decreto Crescita, ha mutato il proprio orientamento, affermando che la norma sulla detraibilità dell'Iva non dovuta (nella specie, nell'ipotesi di erronea applicazione in fattura di un'aliquota Iva superiore) ha effetto retroattivo[7].

Ambito applicativo della nuova norma

In attesa dei necessari chiarimenti ufficiali, è dubbio se la norma novellata dalla Legge di Bilancio 2018 debba intendersi riferita soltanto ai casi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, così come espressamente previsto (ad esempio aliquota superiore a quella corretta), oppure anche alle ipotesi in cui l'operazione sia stata erroneamente considerata imponibile, anziché esente, non imponibile o non soggetta.

[7] Cfr. ordinanza n. 23817/2020.

La G. di F., nella circolare n. 114153/2018, nell'illustrare la portata della previsione in esame, ha affermato che:

> *"qualora, ad esempio, una determinata operazione sia erroneamente fatturata con aliquota superiore a quella corretta, ovvero con Iva, pur trattandosi di operazioni esenti o non imponibili, al cessionario/committente si applicherà la nuova sanzione …, fermo restando il suo diritto alla detrazione dell'imposta stessa".*

In senso ancora più ampio si è espressa Assonime nella circolare n. 12/2018 (§ 3), comprendendo nell'ambito applicativo della nuova norma anche i casi in cui l'imposta sia stata erroneamente addebitata in relazione a operazioni escluse dal campo di applicazione del tributo.

Nell'escludere che l'ambito applicativo della norma sia limitato ai casi in cui l'imposta è dovuta, ma ne sia stata errata, per eccesso, la quantificazione, l'Associazione ha osservato che tale interpretazione restrittiva non è rispondente alla *ratio* e alla logica della previsione in considerazione, in quanto – ove confermata dall'Agenzia delle entrate:

> *"sarebbe difficile trovare una giustificazione sistematica al principio secondo cui sia detraibile l'imposta applicata in misura superiore a quella dovuta, e non anche quella non dovuta per altri motivi, ad esempio perché, l'operazione in questione è esente o non imponibile, o addirittura esclusa, come nel caso considerato … della cessione di azienda. Anche in tali situazioni, infatti, risulta applicata un'imposta superiore a quella effettivamente dovuta secondo la disciplina del tributo …".*

Assonime ha, inoltre, escluso che la nuova norma si ponga in contrasto con le indicazioni della giurisprudenza della Corte di Giustizia che escludono la detraibilità dell'Iva non dovuta. La norma in esame, infatti, "*si inserisce in un sistema che tende ad assicurare la neutralità dell'imposta*", che è uno degli obiettivi perseguiti dalla Direttiva 2006/112/CE ed è proprio in tale ottica, puntualizza l'Associazione, che:

> *"la nuova norma troverebbe giustificazione nel fatto che l'imposta erroneamente esposta in fattura è comunque dovuta a norma del ricordato articolo 21, comma 7. Sembra dunque coerente con tale ultima disposizione che se il fornitore è tenuto a computare l'imposta nella sua liquidazione, possa ammettersene la detrazione da parte dell'acquirente, evitandosi situazioni in cui l'imposta debba essere restituita dal fornitore all'acquirente o dall'Erario al fornitore (o all'acquirente stesso) al di fuori del sistema delle liquidazioni del tributo. Le possibili anomalie o gli abusi che potrebbero derivare dal riconoscimento del diritto alla detrazione, in queste ipotesi, dovrebbero essere superare per effetto della precisazione contenuta nella norma … secondo cui il recupero dell'imposta viene escluso se il versamento è avvenuto in un contesto di frode fiscale".*

Sull'ambito applicativo dell'articolo 6, comma 6, secondo periodo, D.Lgs. 471/1997 è intervenuta anche la giurisprudenza di merito, che:

– con sentenza della Commissione Tributaria di II grado di Trento n. 20/I/2019, ha affermato che tale disposizione si applica "*in caso di imposta applicata in misura superiore a quella effettiva in presenza di operazioni imponibili*", con la conseguenza che, nel caso di specie, la detrazione dell'Iva non è ammessa in relazione alle operazioni esenti;

– con sentenza della CTP di Milano n. 5497/X/2018, ha ugualmente escluso la detraibilità dell'Iva erroneamente applicata in fattura per operazioni rientranti nell'ambito dell'esenzione.

> Secondo una diversa impostazione, si potrebbe assumere che l'operatività della norma da ultimo richiamata sia limitata alle ipotesi in cui l'errore commesso dal fornitore riguardi un'operazione rientrante nel campo di applicazione dell'imposta, indebitamente considerata come imponibile quando, invece, era esente o non imponibile o, anche, soggetta a una aliquota inferiore a quella applicata.

In tal senso, è sufficiente passare in rassegna le numerose casistiche affrontate dalla Corte di Giustizia per rendersi conto come sia del tutto fuorviante applicare in maniera generalizzata il principio di indetraibilità discendente dalla previsione dell'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE e del corrispondente articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972[8].

La sentenza della CTR di Milano, n. 3483/XXI/2019 non avalla tuttavia questa conclusione:

> *"posto che l'articolo 6, comma 6, seconda parte D.Lgs. 471/1997 (come introdotto dall'articolo 1, comma 935, L. 205/2017, e ora integrato dalla Legge di conversione 58/2019 del D.L. 34/2019 con interpretazione autentica del Legislatore nel senso della piena retroattività), nel riformulare la sanzione prevista per la detrazione dell'imposta, introducendo un regime più favorevole, riconosce il diritto del cessionario o committente alla detrazione ex articolo 19, D.P.R. 633/1972 soltanto in caso di «applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva», erroneamente assolta dal cedente o prestatore. Trattandosi di operazione fuori campo Iva e non un caso di «applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva», il nuovo regime sanzionatorio più favorevole non può essere invocato neppure sotto il profilo del principio del favor rei".*

In questa situazione, l'unico rimedio sarebbe, pertanto, quello previsto dalla Legge Europea 2017, vale a dire l'articolo 30-*ter*, D.P.R. 633/1972, con la conseguenza che se l'Amministrazione finanziaria contesta la corretta applicazione dell'Iva nei confronti del cessionario/committente, oppure nei

[8] Cfr., per esempio, sentenza causa C-111/14, 23 aprile 2015, GST - Sarviz Germania; sentenza causa C-424/12, 6 febbraio 2014, Fatorie; sentenza causa C-138/12, 11 aprile 2013, Rusedespred; sentenza causa C-643/11, 31 gennaio 2013, *LVK-56*.

confronti del cedente/prestatore, e l'accertamento giunge a definizione, il riequilibrio dei rapporti tra fornitore e cliente e tra quest'ultimo e l'Erario ha luogo attraverso le seguenti modalità alternative:

– se il cessionario/committente presenta istanza di rimborso direttamente all'Amministrazione finanziaria, la posizione del cedente/prestatore resta invariata, in quanto il cliente non ha più titolo per chiedere la restituzione dell'imposta indebitamente applicata e, quindi, il debito verso l'Erario sorto a seguito dell'esposizione in fattura dell'Iva si consolida;

– se il cessionario/committente si rivale nei confronti del cedente/prestatore, quest'ultimo – dovendo restituire al cessionario/committente l'imposta indebitamente applicata in fattura – ha titolo per chiedere il rimborso all'Erario entro 2 anni dall'avvenuta restituzione.

SCHEDA DI SINTESI

La Legge di Bilancio 2018, nel modificare l'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997, ha previsto che se l'Iva è applicata in misura superiore a quella effettiva, il cessionario/committente è legittimato a operare la detrazione, sempreché ne sussistano i requisiti e a condizione che il cedente/prestatore abbia versato l'imposta all'Erario. L'errore dà luogo all'applicazione della sanzione, compresa fra 250 e 10.000 euro, nei confronti del cessionario/committente, senza responsabilità solidale in capo al cedente/prestatore.

I dubbi sulla valenza della norma sono stati definitivamente risolti dall'articolo 6, comma 3-*bis*, D.L. 34/2019 (Decreto Crescita), che ha attribuito efficacia retroattiva alla disciplina sanzionatoria più favorevole in caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella dovuta.
Di conseguenza, si applica la previsione dell'articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997 anche per le fattispecie anteriori al 1° gennaio 2018 (data di entrata in vigore della norma sanzionatoria).

In attesa dei necessari chiarimenti ufficiali, è dubbio se la norma in esame debba intendersi riferita soltanto ai casi di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, così come espressamente previsto (ad esempio aliquota superiore a quella corretta), oppure anche alle ipotesi in cui l'operazione sia stata erroneamente considerata imponibile, anziché esente, non imponibile o non soggetta.

La giurisprudenza di merito, finora pronunciatasi in riferimento all'Iva erroneamente applicata in relazione a operazioni esenti, ha escluso la possibilità di detrazione non solo riguardo a tali operazioni, ma anche – come da ultimo affermato dalla CTR di Milano con la sentenza n. 3483/XXI/2019– a quelle escluse dal campo di applicazione dell'imposta per carenza dei relativi presupposti.

Effetti delle operazioni inesistenti soggette a *reverse charge*

di Marco Peirolo – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

Dal 1° gennaio 2016, al destinatario della fattura emessa per documentare un'operazione inesistente soggetta a *reverse charge* non può più essere richiesto il pagamento dell'Iva a debito, mentre l'applicazione dell'inversione contabile alle operazioni inesistenti è soggetta alla sanzione proporzionale dal 5 al 10% dell'imponibile (con un minimo di 1.000 euro).
La portata della modifica normativa è stata oggetto di interpretazione da parte della giurisprudenza.

Riformulazione del principio di cartolarità per le operazioni inesistenti

L'articolo 203, Direttiva 2006/112/CE, confermando la previsione dell'articolo 21, § 1, lettera c), dell'abrogata VI Direttiva CEE, dispone che *"l'Iva è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura"*.
La norma, finalizzata all'eliminazione del rischio di perdita di gettito fiscale, che si verifica se il destinatario del documento esercita la detrazione dell'imposta addebitata in fattura, è stata recepita nella legislazione nazionale per mezzo dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972.

Norma in vigore fino al 31 dicembre 2015

In base alla formulazione dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 in vigore fino al 31 dicembre 2015, era previsto che:

> *"se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, ovvero se nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative sono indicati in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"*.

Con specifico riguardo alle operazioni inesistenti, in giurisprudenza è stato affermato che lo scopo specifico della citata norma è quello di ricondurre a coerenza il sistema impositivo, fondato sui princìpi della rivalsa e della detrazione; siccome, infatti, l'emissione della fattura implica che il cessionario o committente vanti un credito d'imposta nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, è necessario che

il cedente/prestatore diventi debitore, nei confronti dell'Erario, della corrispondente imposta[1]. In particolare, mentre in presenza di operazioni "esistenti", il presupposto impositivo è costituito dall'effettuazione di operazioni imponibili anche in mancanza di una loro rappresentazione documentale, in presenza, invece, di operazioni "inesistenti", il presupposto impositivo non può che essere costituito dal contenuto della fattura; quest'ultima, per il solo fatto di essere emessa, costituisce il titolo rappresentativo del credito d'imposta per il cessionario/committente e impone, quindi, il pagamento della corrispondente imposta da parte del cedente/prestatore.

Secondo i giudici di legittimità[2], infatti, in assenza della disposizione di cui all'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, in caso di emissione di una fattura per un'operazione inesistente, il cedente/prestatore al quale fosse chiesto il pagamento della corrispondente imposta potrebbe agevolmente contestare il fondamento della pretesa, e cioè la sussistenza del debito d'imposta stante la mancata esecuzione dell'operazione.

Nella prospettiva del raggiungimento dello scopo perseguito dal Legislatore, risultano, quindi, evidenti sia il principio su cui si fonda la disposizione in esame, che è esclusivamente quello della c.d. "cartolarità dell'operazione", sia la natura speciale e "di chiusura" della stessa.

Ed è per questa sua natura che la norma in esame, così come incide direttamente sul soggetto emittente la fattura, che diventa debitore d'imposta non già, secondo i principi generali, in base all'operazione realmente effettuata, ma sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, così incide indirettamente, in combinato disposto con gli articoli 19, comma 1, e 26, comma 3, D.P.R. 633/1972, anche sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto, cioè dell'acquisto o dell'importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Norma in vigore dal 1° gennaio 2016

Dal 1° gennaio 2016[3], per effetto della riformulazione dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 introdotta dall'articolo 31, comma 1, D.Lgs. 158/2015, è stabilito che:

> *"se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti, ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura".*

[1] Cfr. Cassazione n. 12353/2005.
[2] Cfr. Cassazione n. 12353/2005, *cit.*.
[3] Cfr. articolo 1, comma 133, L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016).

> La nuova disposizione limita gli effetti del principio di cartolarità dell'Iva alla sfera del cedente/prestatore, con ciò mettendo in luce – così come evidenziato dalla Relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 – che la modifica è stata introdotta per *"rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge"*, caratterizzate dalla circostanza che il debitore dell'imposta è il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore.
>
> Risulta, pertanto, esclusa la possibilità di pretendere nei confronti del destinatario della fattura il pagamento dell'Iva relativa a una operazione inesistente rientrante nel regime di inversione contabile.

In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle entrate in sede di commento delle modifiche introdotte dal citato D.Lgs. 158/2015[4].

È stato, in particolare, rilevato che:

> *"si è reso necessario intervenire anche nella disposizione contenuta nell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972. Tale disposizione, prima della sua modifica, prevedeva che, nel caso di emissione di fattura «per operazioni inesistenti», ovvero di indicazione in fattura di corrispettivi o di imposta in misura superiore a quella reale, l'imposta fosse dovuta dal «debitore» per «l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura»; la regola si applicava a «chiunque», senza distinguere tra operazioni contabilizzate secondo le regole ordinarie e quelle per cui l'imposta era dovuta mediante il meccanismo dell'inversione contabile"*.

Con il D.Lgs. 158/2015:

> *"il Legislatore ha modificato il citato articolo 21, comma 7, circoscrivendone la portata al solo regime ordinario (mediante la sostituzione del riferimento soggettivo, che ora non è più a «chiunque» ma al «cedente o prestatore»)"*.

Nuovo regime sanzionatorio per le operazioni soggette a *reverse charge*

> Il 1° gennaio 2016 è entrata in vigore la nuova disciplina sanzionatoria applicabile al *reverse charge*, ora improntata a criteri di proporzionalità tra la misura della sanzione e la gravità della violazione.

[4] Cfr. circolare n. 16/E/2017 (§ 5.b).

> A tal fine, è stato riformulato il comma 9-*bis,* articolo 6, D.Lgs. 471/1997 e, allo stesso tempo, sono stati introdotti i nuovi commi 9-*bis*.1, 9-*bis*.2 e 9-*bis*.3 dello stesso articolo 6, D.Lgs. 471/1997.

In estrema sintesi, il riformulato comma 9-*bis* ha un ambito applicativo più esteso, non essendo più limitato alle ipotesi di cui agli articoli 17 e 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972, ma si estende alle altre forme di inversione contabile contemplate dalla normativa in materia di Iva (nella specie, l'autofatturazione prevista per i cessionari/committenti, soggetti passivi, dei produttori agricoli in regime di esonero e l'inversione contabile prevista per gli acquisti intracomunitari di beni) e distingue, ai fini della sanzione irrogabile:

– l'ipotesi in cui il cedente/prestatore emette correttamente fattura senza applicazione dell'imposta e il cessionario/committente non pone in essere gli adempimenti connessi all'inversione contabile;

– l'ipotesi in cui il cedente/prestatore non emette la fattura entro 4 mesi dall'operazione e il cessionario/committente non provvede a regolarizzare, entro 30 giorni, l'omissione.

I commi 9-*bis*.1 e 9-*bis*.2 prevedono le eccezioni alla regola generale contenuta nel precedente comma 9-*bis*, mentre il novellato comma 9-*bis*.3 disciplina l'ipotesi di errata applicazione del *reverse charge* a operazioni esenti, non imponibili o non soggette a imposta.

In merito a quest'ultima disposizione, è stabilito che:

> *"se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta sia la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972, e dell'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992".*

La norma prosegue disponendo che:

> *"la disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il 5 e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro".*

> La Relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 ha chiarito che, nei confronti del destinatario della fattura emessa per documentare un'operazione soggetta a *reverse charge*, è irrogata la sanzione proporzionale dal 5 al 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro, di cui all'articolo 6, comma 9-*bis*.3, D.Lgs. 471/1997, e con neutralizzazione – in sede di accertamento – del debito e del credito Iva. Ciò significa che la sanzione in esame, introdotta per la specifica ipotesi di errata

> applicazione del *reverse charge* alle operazioni esenti, non imponibili o non soggette a imposta, è irrogata anche in caso di effettuazione di operazioni inesistenti soggette a inversione contabile.

Applicazione del "*favor rei*"

> Sul piano temporale, l'articolo 32, D.Lgs. 158/2015 dispone che il nuovo regime sanzionatorio si applica dal 1° gennaio 2016, per cui si è posto il dubbio relativo alla possibilità di avvalersi del principio del "*favor rei*", in base al quale si applica la legge più favorevole ai sensi dell'articolo 3, commi 2 e 3, D.Lgs. 472/1997, sia quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile, sia quando stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione.

La disposizione di cui al comma 2 riguarda tanto le ipotesi in cui la legge sopravvenuta si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, quanto quelle in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria. In base alla disposizione di cui al comma 3, invece, le misure sanzionatorie più favorevoli trovano applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni, nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo[5].

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle entrate, chiarendo che:

> *"va da sé che, essendo la norma in esame* [articolo 6, comma 9-*bis*.3, D.Lgs. 471/1997] *volta a definire gli aspetti procedimentali che delineano la violazione in parola e le sanzioni a essa applicabili, la medesima si applica, nel rispetto del principio del favor rei, anche alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016, i cui atti di recupero non si sono ancora resi definitivi"*[6].

Evoluzione dell'orientamento della giurisprudenza sulle operazioni inesistenti soggette a *reverse charge*

Le modifiche, sopra richiamate, operate dal D.Lgs. 158/2015 hanno determinato un'evoluzione dell'orientamento giurisprudenziale grazie alla sentenza della Corte di Cassazione n. 32552/2019.

[5] Per maggiori approfondimenti sull'applicazione del "*favor rei*", nell'ambito della revisione delle sanzioni tributarie non penali, agli atti non definitivi alla data del 1° gennaio 2016, si rinvia alla circolare n. 4/E/2016.
[6] Così la circolare n. 16/E/2017 (§ 5.b).

> In particolare, ad avviso dei giudici di legittimità, la previsione dell'articolo 6, comma 9-*bis*.3, D.Lgs. 471/1997 – secondo cui l'applicazione dell'inversione contabile alle operazioni inesistenti è soggetta alla sanzione proporzionale dal 5 al 10% dell'imponibile (con un minimo di 1.000 euro) e con neutralizzazione dell'imposta "a debito" con quella "a credito" – si riferisce non solo alle operazioni inesistenti astrattamente esenti, non imponibili o non soggette a Iva, ma anche a quelle imponibili.
>
> Di conseguenza, il regime sanzionatorio più favorevole ha effetto retroattivo, in base al principio del *favor rei*, estendendosi alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016, i cui atti di recupero non si siano ancora resi definitivi.

Posizione della Corte di Cassazione in riferimento alla normativa in vigore fino al 31 dicembre 2015

Rispetto al quadro normativo in vigore fino al 31 dicembre 2015, l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 è stato talvolta interpretato dagli uffici in modo opinabile, in specie nelle ipotesi di emissione di fatture per operazioni inesistenti senza addebito dell'imposta in considerazione della natura detassata della cessione o della prestazione.

Nel caso, per esempio, delle cessioni all'esportazione che, benché inesistenti, siano state fatturate in regime di non imponibilità di cui all'articolo 8, D.P.R. 633/1972, gli uffici hanno respinto la tesi del contribuente in base alla quale il regime impositivo dell'operazione avente natura non imponibile non muta, passando da non imponibile a imponibile, solo perché la cessione è simulata.

Secondo la difesa erariale, infatti, l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 assume portata generale e non prevede eccezioni; sarebbe, del resto, incongrua l'indagine sul suo carattere sanzionatorio o sulla sua natura simulata, ragion per cui la diversa posizione, lungi dal trovare conforto in princìpi logici, è contraria alla lettera e allo spirito della disciplina Iva. Né, secondo gli uffici, può attribuirsi rilievo all'asserita mancanza di danno per l'Erario, in ragione dell'impossibilità per il cessionario non residente di utilizzare le fatture per detrarre l'imposta, atteso che l'evento dannoso, come elemento della fattispecie impositiva, non è previsto. Né, infine, va trascurata la possibilità di danno erariale in riferimento alle operazioni inesistenti diverse da quelle corrispondenti a operazioni imponibili, siccome:

– le operazioni inesistenti, apparentemente detassate, possono alterare, in danno del Fisco, il c.d. "pro rata" di detrazione;

– le cessioni all'esportazione inesistenti possono essere utilizzate per acquisire i molteplici vantaggi accordati agli esportatori dalla normativa Iva;

– le operazioni inesistenti apparentemente esenti o non imponibili possono essere utilizzate per sottrarre al sistema dell'Iva i beni ceduti o i servizi prestati a soggetti che, per varie ragioni, non possono recuperare l'Iva "a monte";

– le operazioni inesistenti di cui sopra possono essere utilizzate per evadere gli obblighi di versamento dell'imposta dovuta dal soggetto passivo.

Sulla questione è intervenuta la Suprema Corte[7], secondo la quale la circostanza che le operazioni inesistenti determinino l'applicazione dell'Iva secondo l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, non comporta che la medesima disciplina si applichi alle operazioni che il Legislatore ha definito come detassate. La diversa conclusione, innegabilmente fondata sul presupposto che la simulazione di un'operazione attribuirebbe a essa diversi caratteri mutandone la natura (da "esente" a "imponibile"), non trova conforto né in princìpi logici, né nelle finalità e nel contenuto della norma. Adottando conclusioni diverse, si introdurrebbe nel sistema una sostanziale sanzione non prevista dal Legislatore in spregio del principio di cartolarità che caratterizza la specifica disciplina dell'Iva.

Invero, l'asserita generalità dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 e la sua operatività senza eccezioni non incide sulla questione in esame, atteso che la portata generale della disposizione non implica che la previsione in esame regoli fattispecie che il Legislatore ha espressamente considerato detassate (nella specie, l'articolo 8, D.P.R. 633/1972). Dall'ambito di operatività della norma sono, pertanto, escluse le operazioni inesistenti detassate, anche perché, allorché il Legislatore, nel sanzionare la fatturazione fittizia, ha stabilito che l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato nella fattura, ha inteso far riferimento all'imposta astrattamente dovuta per l'operazione dichiarata in fattura; se per quella operazione non è dovuta l'imposta in ragione di un'espressa esenzione è logico ritenere che non ricorre la possibilità di applicare l'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 che, per l'appunto, disciplina operazioni, non esistenti, ma astrattamente imponibili.

Infine, quanto all'affermazione che l'evento dannoso non costituisce un dato della figura impositiva prevista dall'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, per la Suprema Corte è sufficiente rilevare, per un verso, che l'esclusione delle operazioni detassate, per le ragioni espresse, è risolutivo e assorbente; per l'altro, che con il riferimento al danno si è inteso unicamente individuare il fine che ha mosso il Legislatore.

> Dall'orientamento giurisprudenziale esposto si desume che, nel diverso caso in cui l'operazione inesistente abbia natura imponibile, ma sia soggetta al meccanismo del *reverse charge*, è legittima

[7] Cfr. sentenza n. 11141/1996.

> la pretesa avanzata dall'ufficio nei confronti del cessionario/committente per il recupero della relativa imposta in base al principio di cartolarità dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972.
> Infatti, integrando la fattura ricevuta con l'addebito dell'imposta, la stessa si rende in ogni caso dovuta, ma – al tempo stesso – trova applicazione l'indetraibilità dell'imposta medesima in ragione dell'inesistenza dell'operazione.

Anche questo tema è stato affrontato dalla Suprema Corte, in riferimento ai riflessi Iva dell'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 sulla disciplina delle operazioni intracomunitarie (nella specie, degli acquisti intracomunitari inesistenti)[8].

Negli acquisti intracomunitari, il debitore dell'Iva è il cessionario dei beni (articolo 200, Direttiva 2006/112/CE) e l'obbligo di integrazione delle fatture d'acquisto serve ad assolvere il suo obbligo di eseguire il versamento dell'imposta quale reale debitore. Pertanto, l'integrazione della fattura emessa dal cedente non residente, annotata nel registro delle fatture emesse da parte del cessionario nazionale, realizza il presupposto di cui all'articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, che materialmente va individuato nel documento fiscale emesso, prescindendo dal rapporto economico sottostante.

In via generale, il cedente identificato ai fini Iva in altro Stato membro deve emettere una fattura di vendita senza addebito dell'imposta indicando il titolo di non imponibilità e il documento, ai sensi degli articoli 46 e 47, D.L. 331/1993, deve essere integrato dal cessionario italiano con l'imposta, dopodiché la fattura, così integrata, va registrata a credito e a debito al fine di neutralizzare l'imposta.

Tutto ciò nel caso in cui l'operazione risulti effettiva, non potendosi applicare tale procedura nel caso di fittizietà dell'operazione.

A quest'ultimo riguardo, possono richiamarsi le indicazioni fornite dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia di variazione dell'imponibile e dell'imposta *ex* articolo 26, D.P.R. 633/1972, essendo stato affermato che la procedura in esame presuppone necessariamente, come si desume univocamente dalla considerazione della funzione perseguita dalla norma, che l'operazione per la quale sia stata emessa fattura, da rettificare perché venuta meno in tutto o in parte in conseguenza di uno degli specifici motivi indicati dalla norma stessa, sia una operazione vera e reale e non già del tutto inesistente. Ciò discende anche dal disposto del menzionato articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972, il quale - nel prevedere, allo scopo di ricondurre a coerenza il sistema impositivo dell'Iva, fondato sui princìpi della rivalsa e della detrazione, che, se viene emessa fattura per operazioni inesistenti, *"l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura"* - da un lato incide

[8] Cfr. sentenza n. 22532/2012.

direttamente sul soggetto emittente la fattura, costituendolo debitore d'imposta sulla base dell'applicazione del solo principio di cartolarità, e, dall'altro, incide indirettamente, in combinato disposto con gli articoli 19, comma 1, e 26, comma 3, D.P.R. 633/1972, anche sul destinatario della fattura medesima, il quale non può esercitare il diritto alla detrazione o alla variazione dell'imposta in totale carenza del suo presupposto, e cioè dell'acquisto o dell'importazione di beni e servizi nell'esercizio dell'impresa, arte o professione[9].

> Nel caso di operazioni inesistenti, il cessionario dell'operazione intracomunitaria è l'effettivo debitore d'imposta e l'Iva a debito sulle fatture emesse a fronte di operazioni inesistenti resta dovuta in base al principio di cartolarità, mentre l'imposta a credito non è detraibile, stante la totale carenza del presupposto, cioè l'acquisto nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Posizione della Corte di Cassazione in riferimento alla normativa in vigore dal 1° gennaio 2016

Come anticipato, il riformulato articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972 limita gli effetti del principio di cartolarità dell'Iva alla sfera del cedente/prestatore, con la conseguenza che al destinatario della fattura non può essere chiesto il pagamento dell'Iva relativa a una operazione inesistente rientrante nel regime di inversione contabile.

In un primo tempo, nonostante la Relazione illustrativa al D.Lgs. 158/2015 avesse specificato che la modifica opera:

> *"al fine di rendere chiaro che la relativa prescrizione non riguarda le ipotesi di operazioni soggette a reverse charge"*, i giudici di legittimità avevano affermato che *"ciò tocca, però, unicamente la posizione del cedente verso il fisco e non quella del cessionario il quale per le operazioni inesistenti, anche se solo soggettivamente, ma pur sempre imponibili perde comunque il diritto di detrazione per effetto del combinato disposto dell'articolo 19, comma 1 e dell'articolo 26, comma 3, del Decreto Iva"*[10].

Secondo questa impostazione:

> *"la frode opera, dunque, come limite generale al principio fondamentale di neutralità dell'Iva ..., ossia al principio secondo cui la detrazione dell'imposta è accordata se i requisiti sostanziali dell'operazione sono comunque soddisfatti ..., intendendosi per tali che gli «acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'Iva attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili» .... Consequenzialmente*

[9] Cfr. Cassazione n. 12353/2005, n. 2823/2008 e n. 24231/2011.
[10] Così Cassazione n. 16679/2016.

> *trattandosi nella specie dell'Iva detratta dalla cessionaria … col regime domestico d'inversione contabile però a fronte di frode con fatture emesse da cartiere per operazioni soggettivamente inesistenti, non può trovare applicazione il più generale principio secondo cui il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui l'operatore nazionale non ha applicato - o non ha applicato correttamente - la procedura dell'inversione contabile senza violazione dei requisiti sostanziali …".*

Tale conclusione è stata successivamente ribadita dalla stessa Suprema Corte, escludendo la possibilità di invocare il principio di neutralità, atteso che quest'ultimo esige che la detrazione sia riconosciuta se gli obblighi sostanziali risultano soddisfatti[11].

È vero, infatti, che la Corte Europea, con un orientamento ormai consolidato, esclude la perdita del diritto di detrazione per la mera inosservanza dei requisiti formali, ove sussistano i requisiti sostanziali del diritto di detrazione che sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione del diritto, oltre alla sua insorgenza e che richiedono che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia debitore della relativa imposta e che i beni/servizi di cui trattasi siano utilizzati ai fini delle proprie operazioni imponibili[12]. Tuttavia, rilevano i giudici di legittimità, i requisiti sostanziali del diritto di detrazione non possono considerarsi soddisfatti in presenza di fatture emesse per operazioni soggettivamente inesistenti, idonee a compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'Iva.

L'orientamento restrittivo della Suprema Corte è stato rovesciato dalla sentenza n. 32552/2019 in commento, riconoscendo l'applicazione della previsione dell'articolo 6, comma 9-*bis*.3, D.Lgs. 471/1997 anche in riferimento alle operazioni inesistenti astrattamente imponibili assoggettate a *reverse charge*. Allo stesso tempo, la pronuncia in esame ha anche considerato applicabile il principio del "*favor rei*" nel caso di specie, osservando che:

> *"poiché è pacifico tra le parti che la società contribuente abbia regolarmente effettuato l'inversione contabile a suo carico e reso neutrali le operazioni ritenute soggettivamente inesistenti dalla CTR e poiché rimane ancora in contestazione l'«an» della violazione tributaria e sussiste ancora controversia sulla debenza delle sanzioni, non v'è dubbio che al caso all'esame s'impone l'applicazione del più favorevole regime sanzionatorio sopravvenuto, applicabile retroattivamente, anche d'ufficio, trattandosi di norme sanzionatorie sopravvenute più favorevoli".*

Sull'applicazione del "*favor rei*" alle operazioni inesistenti soggette a *reverse charge* in regime di imponibilità, si riscontra anche l'orientamento favorevole della giurisprudenza di merito, rilevando come

[11] Cfr. ordinanza n. 2862/2019.
[12] Cfr. sentenza causa C-590/13, 11 dicembre 2014.

> *"si debba fare applicazione, stante il regime di inversione contabile che non ha di fatto comportato diretto danno per l'Erario, della sopravvenuta norma di cui all'articolo 6, comma 9-bis 3, D.Lgs. 471/1997 ...".*

Con la conseguenza che deve:

> *"essere riconosciuta la neutralità dell'operazione ai fini Iva, non essendovi evasione d'imposta da parte del soggetto che ha emesso l'autofattura, ma dovrà essere sanzionata la non corrispondenza tra chi ha effettuato la prestazione e l'apparente fornitore della stessa - in assenza di prova dell'affidamento incolpevole - con la sanzione amministrativa prevista, che appare equo determinare nella misura del 10% dell'imponibile ..."*[13].

SCHEDA DI SINTESI

Dal 1° gennaio 2016, al destinatario della fattura emessa per documentare un'operazione inesistente soggetta a *reverse charge* non può più essere richiesto il pagamento dell'Iva a debito, mentre l'applicazione dell'inversione contabile alle operazioni inesistenti è soggetta alla sanzione proporzionale dal 5 al 10% dell'imponibile (con un minimo di 1.000 euro).

In merito alla portata delle modifiche operate dal D.Lgs. 158/2015, la Corte di Cassazione, con un primo orientamento, espresso nella sentenza n. 16679/2016 e nell'ordinanza n. 2862/2019, ha affermato:
- da un lato, che al cessionario/committente non compete comunque l'esercizio della detrazione relativa all'operazione inesistente;
- dall'altro, che la nuova misura sanzionatoria si applica alle sole operazioni inesistenti che siano astrattamente esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, per le quali il cessionario/committente ha applicato il *reverse charge*.

Con il nuovo orientamento della Corte di Cassazione, contenuto nella sentenza n. 32552/2019, è stata ritenuta applicabile la previsione dell'articolo 6, comma 9-*bis*.3, D.Lgs. 471/1997 anche in riferimento alle operazioni inesistenti imponibili assoggettate a *reverse charge* e, allo stesso tempo, in base al principio del "*favor rei*", il nuovo regime si estende anche alle violazioni commesse prima del 1° gennaio 2016, i cui atti di recupero non si siano ancora resi definitivi.

[13] Così CTR di Milano n. 2465/XI/2016.

NEWS
Euroconference
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA
Il quotidiano telematico di Euroconference
diretto da Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi
NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA
IscriviTi alla mailing list e
rimani informato su tutte le news
www.ecnews.it

EDITORE E PROPRIETARIO
Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE
Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO
Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE
Luca Caramaschi, Fabio Landuzzi, Guido Martinelli, Sergio Pellegrino, Luigi Scappini, Giovanni Valcarenghi

COLLABORATORI ESTERNI
Andrea Bongi, Alessandro Bonuzzi, Luigi Ferrajoli, Fabio Giommoni, Vittoria Meneghetti, Paolo Meneghetti, Marco Peirolo, Leonardo Pietrobon, Mara Pilla, Maurizio Tozzi, Francesco Zuech

REDAZIONE
Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI
Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET
Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE
Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2020
Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal *link*:
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.
In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.
Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.