

*Gli effetti dell'art. 60 dpr 633/72 modificato nel 2012 per garantire il principio di neutralità*

# Tempi supplementari a clienti e fornitori per applicare l'Iva

DI FRANCO RICCA

**P**er applicare l'Iva non è (quasi mai) troppo tardi: il fornitore che ha effettuato l'operazione imponibile senza addebitare l'imposta alla controparte può adempiere anche dopo l'accertamento della violazione, purché saldi il conto con l'ufficio, mentre il cliente, da parte sua, potrà recuperare l'imposta pagata al fornitore. Questo grazie alle disposizioni dell'articolo 60, ultimo comma, del dpr 633/72, come modificato nel 2012 per garantire il principio di neutralità. Il meccanismo, che favorisce la definizione di accertamenti d'imposta a gettito zero per l'Erario (salvo che per le sanzioni), sembra eccedere i limiti tracciati dalla giurisprudenza unionale, laddove non discrimina gli errori dalla pura e semplice evasione, denotando una generosità che stride con il rigore che la normativa nazionale, come interpretata dall'amministrazione finanziaria, riserva ad altre situazioni forse più meritevoli, ad esempio con riguardo al ristretto termine di decadenza per il recupero dell'Iva a seguito di note di variazione in diminuzione.

**La rivalsa post-accertamento.** Ai sensi del citato ultimo comma dell'art. 60, "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 ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione". La formulazione letterale della norma, che non prende in considerazione la natura delle violazioni accertate, è tale da ammettere la rivalsa tanto in relazione

ad operazioni imponibili erroneamente qualificate esenti, oppure assoggettate ad aliquota inferiore, quanto a quelle non fatturate oppure documentate da fatture infedeli. Come precisato dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 35/2013, è però necessario che l'imposta sia riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti; la rivalsa non potrebbe essere esercitata, per esempio, in relazione all'accertamento basato sulla ricostruzione induttiva del giro d'affari.

La modifica del 2012, che ha capovolto dopo quarant'anni la previgente, opposta regola del divieto di rivalsa dell'imposta accertata, ha inteso chiudere la procedura di infrazione n. 2011/4081 avviata dalla Commissione europea, ad avviso della quale il divieto confliggeva con i principi di neutralità e di proporzionalità. Tuttavia, dalla giurisprudenza della Corte si ricava anzitutto che il principio di neutralità, per quanto fondamentale nel sistema dell'Iva, non ha carattere assoluto. Nella sentenza 7 dicembre 2010, C-285/09, in relazione al caso di un'impresa che aveva effettuato cessioni intracomunitarie intestando le fatture a soggetti diversi dai reali cessionari, la Corte ha statuito che, in una situazione di questo tipo, lo Stato membro di partenza dei beni può (e talora deve) rifiutare di esentare tale cessione e pretendere pertanto l'imposta dal fornitore, senza che ciò comporti violazione dei principi di neutralità e di legittimo affidamento, i quali "non possono essere validamente invocati da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente ad una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune Iva". Successivamente, nella sentenza 18 dicembre 2014, cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13, la Corte ha dichiarato che gli Stati membri possono contestare ai soggetti passivi tutti i diritti previsti a loro favore dalla normativa sull'Iva (ad esempio, l'esenzione e la detra-

zione), indipendentemente dall'esistenza di una specifica disposizione, qualora risulti che questi diritti siano invocati dal soggetto passivo in relazione ad un'operazione del cui carattere fraudolento egli era a conoscenza, oppure avrebbe dovuto esserlo secondo ragionevole diligenza.

Su queste basi, quindi, il previgente divieto di rivalsa dell'imposta accertata, in deroga al principio di neutralità, poteva forse giustificarsi in ragione dell'obiettivo di contrastare le frodi e l'evasione fiscale, considerato peraltro che, come più volte ribadito dalla Corte, tale principio non ha rango normativo e non è invocabile dal soggetto che partecipa ad un'evasione. In questa ottica, sarebbe stato forse opportuno mantenere il divieto quantomeno nei casi di frode o evasione, impedendo l'esercizio della rivalsa dell'Iva accertata su operazioni "in nero", a costo dell'inevitabile maggior complessità del sistema per via della necessità di stabilire di volta in volta la sussistenza dei presupposti.

Dubbi sulla doverosità della modifica del 2012 si ricavano anche dalla sentenza 7 novembre 2013, cause riunite C-249/12 e C-250/12, in cui la Corte si è occupata di una questione sulla determinazione della base imponibile, in sede di accertamento dell'ufficio, sollevata nell'ambito di una controversia scaturita da un accertamento con il quale il fisco aveva recuperato a tassazione, ritenendole effettuate nell'esercizio dell'impresa, alcune cessioni di beni immobili che i venditori avevano invece considerato effettuate nell'ambito della sfera privata. In tale contesto, era emersa la questione se l'Iva pretesa dal fisco dovesse essere calcolata aggiungendola al prezzo di vendita pattuito, oppure se dovesse essere scorporata considerando il prezzo comprensivo dell'imposta. Sul punto, la Corte ha dichiarato che "quando un contratto di compravendita è stipulato senza alcuna menzione riguardo all'Iva, nel caso in cui il fornitore, secondo il di-



Superficie 100 %

ritto nazionale, non possa recuperare presso l'acquirente l'Iva successivamente riscossa dall'amministrazione tributaria, la presa in considerazione del prezzo complessivo, senza detrazione dell'Iva, come base sulla quale applicare l'Iva, comporterebbe che l'Iva graverebbe su tale fornitore e, pertanto, contrasterebbe con il principio secondo cui l'Iva è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale". Secondo la Corte, quindi, l'adozione dell'una o dell'altra fra le due soluzioni dipende dalla circostanza che la legge nazionale consenta o meno al fornitore il diritto di rivalersi sul cliente dell'Iva pagata al fisco.

Infine, la sentenza 23 aprile 2015, C-111/14, che secondo taluni avrebbe statuito l'obbligo per gli stati membri di riconoscere ai soggetti passivi il diritto di rivalersi dell'Iva pagata in seguito all'accertamento, non si esprime affatto in tali termini, ma, al contrario, conferma l'insussistenza di un siffatto obbligo: la Corte, infatti, ha statuito che qualora la normativa nazionale non consenta al soggetto passivo di rivalersi dell'Iva pagata a seguito dell'accertamento dell'amministrazione, ove la stessa imposta sia stata riscossa anche presso il destinatario, non sarebbe legittimo negare al soggetto passivo il diritto al rimborso, perché comporterebbe la doppia riscossione del tributo.

**L'addebito e la detrazione dell'imposta.** Nella circolare n. 35/2013 l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, per eserci-

tare il diritto alla rivalsa dell'Iva pagata "a titolo definitivo" in sede di accertamento, il cedente/prestatore dovrà emettere una fattura, oppure una nota di variazione in aumento, recante le indicazioni previste dall'art. 21 del dpr n. 633/72, richiamando le eventuali fatture originarie e specificando gli estremi identificativi dell'atto di accertamento. Anche tale particolare fattura o nota di variazione va ora emessa in modalità elettronica via Sdi, salvo che l'emittente abbia cessato l'attività e chiuso la posizione Iva, nel qual caso è da ritenere che possa essere emessa in formato cartaceo, non sembrando necessario (né particolarmente utile a fini di controllo, data la specialità della procedura dell'art. 60 u.c.) esigere la riattivazione della partita Iva al solo scopo di esercitare la rivalsa post-accertamento. Il documento (fattura o nota di variazione) dovrà poi essere annotato nel registro di cui all'art. 23, ma solamente per memoria, poiché l'Iva è già stata pagata all'erario e non dovrà, quindi, partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata nella dichiarazione annuale. In caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa potrà essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate.

Ai fini del diritto alla detrazione, esercitabile dopo il pagamento al fornitore, il cessionario/committente deve annotare il documento recante la rivalsa nel registro degli acquisti. Po-

sto che la norma non prevede particolari oneri a carico del cessionario/committente in ordine al riscontro dell'avvenuto pagamento all'erario dell'imposta oggetto di accertamento, secondo la circolare egli "è tenuto solo all'osservanza degli ordinari doveri di diligenza e cautela in ordine alla verifica della correttezza e regolarità della fattura (o della nota di variazione in aumento) emessa da parte del cedente/prestatore".

Il cessionario/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 addebitatagli in via di rivalsa, alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione. Il disallineamento di questo limite temporale con quello previsto dall'art. 19, comma 1, a seguito delle modifiche apportate dal dl n. 50/2017, è stato giustificato dall'agenzia in ragione della specialità della fattispecie.

Con risposta ad interpello n. 510/2021, l'Agenzia ha riconosciuto che qualora il cessionario/committente sia un soggetto passivo stabilito in un altro paese Ue, privo di identificazione Iva in Italia, potrà recuperare l'imposta addebitatagli dal fornitore mediante istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38-bis2 del dpr 633/72; in alternativa, potrà acquisire una posizione Iva in Italia alla quale far intestare il documento di addebito dell'imposta.

— © Riproduzione riservata — ■

## La rivalsa dell'Iva accertata

- Il cedente/prestatore ha diritto di rivalersi nei confronti della controparte dell'imposta accertata a suo carico dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate, a seguito del pagamento in via definitiva dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi
- Il cessionario o committente, a sua volta, può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto al fornitore l'imposta addebitatagli in via di rivalsa, alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione