AIDC
Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili
Sezione di Milano

ASSOCIAZIONE ITALIANA DOTTORI COMMERCIALISTI (AIDC) – Sezione di Milano

COMMISSIONE PER L'ESAME DELLA COMPATIBILITA'

DI LEGGI E PRASSI TRIBUTARIE ITALIANE CON IL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

***

Rivalsa dell'IVA da accertamento e illegittima procedura di detrazione per il soggetto passivo destinatario della rivalsa

(Art.60, comma 7, DPR 633/72)

Scheda di analisi e di approfondimento

***

Dicembre 2013

PRESIDENTE

Savorana Dott. Alessandro
Presidente

COMPONENTI

- ***Antonini Dott. Gianfranco***
- ***Centore Avv. Prof. Paolo -*** *correlatore*
- ***Holzmiller Prof. Joseph –*** *correlatore*
  (*Delegato ai rapporti esterni*)
- ***Piazza Prof. Marco***
- ***Poggi Longostrevi Dott. Stefano***
  (Segretario e delegato alla divulgazione)
- ***Santacroce Avv. Prof. Benedetto –*** *relatore*
- ***Vismara Avv. Prof. Fabrizio***

ESPERTI

- ***Bozzi Avv. Aldo***
- ***Capelli Avv. Prof. Fausto***
- ***Falsitta Prof. Gaspare***
- ***Marzorati Dott. Guido***
- ***Rizzardi Prof. Raffaele***
- ***Roscini Vitali Rag. Franco***

PARTECIPANTE DI DIRITTO
Gaslini Dott. Lodovico
(Presidente AIDC – Sezione di Milano)

Sommario

1. Norma e prassi nazionali confliggenti
2. La giurisprudenza nazionale sul tema
3. Il prevalente diritto dell'Unione europea
4. La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE
5. Inapplicabilità di deroghe alla norma confliggente
6. Considerazioni degli estensori

1. Norma e prassi nazionali confliggenti

L'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/72, così come novellato dall'art. 93 del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, 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».***

La disposizione in commento, nella versione previgente, inibiva al contribuente il diritto di rivalersi nei confronti del cessionario/committente dell'imposta (o della maggiore imposta) pagata in conseguenza dell'accertamento, ponendosi così in contrasto con i principi comunitari che presiedono al governo dell'IVA e segnatamente con il presupposto della neutralità. Di qui la procedura di infrazione comunitaria avviata nei confronti dell'Italia (procedura n. 2011/4081 del 24 novembre 2011).

La modifica normativa recata dal decreto legge 1/2012 al comma 7 dell'art. 60 del DPR 633/72, se dal lato della rivalsa dell'IVA consente di espungere dal sistema nazionale il presupposto della rilevata incompatibilità comunitaria (*i.e.* il divieto di rivalsa dell'IVA accertata), dal lato della detrazione – seppure con l'utilizzo di un gergo non impeccabile in punto di chiarezza[1] – introduce un nuovo elemento di contrasto con le regole dettate dalla direttiva 2006/112/CE nella parte in cui subordina la detrazione da parte del soggetto passivo destinatario della rivalsa al pagamento dell'imposta al cedente/prestatore (soggetto accertato).

In sostanza, la detrazione del soggetto che subisce la rivalsa è condizionata alla preventiva corresponsione dell'IVA al proprio dante causa, ponendo così il pagamento e la detrazione in un rapporto di causa-effetto non contemplato – al di fuori di specifiche eccezioni[2] – nel sistema comunitario.

2. La giurisprudenza nazionale sul tema

Trattandosi di una recentissima modifica normativa, in materia non si segnala alcuna pronuncia giurisprudenziale significativa.

[1] Nella norma si parla di «imposta addebitata in rivalsa» con riferimento al cessionario/committente, quando in realtà tale soggetto subisce la rivalsa.
[2] Si pensi al sistema del *cash accounting* di cui all'art. 167-bis della direttiva 2006/112/CE.

3. Il prevalente diritto dell'Unione europea

L'art. 178, lett. a) della direttiva 2006/112/CE prevede che, per l'esercizio della detrazione, è sufficiente essere in possesso di una fattura[3] conforme ai dettami voluti dalla disciplina UE[4], non rilevando affatto, onde maturare il diritto in parola, il pagamento dell'IVA al proprio creditore in rivalsa.

Ne deriva che -nel caso in esame- il subordinare la detrazione dell'IVA "rivalsata", da parte del "cliente" (cessionario/fruitore), al suo previo versamento dell'imposta a favore del "fornitore" (cedente/prestatore accertato), costituisce un importante elemento di contrasto con la direttiva sopra richiamata in quanto l'esercizio del diritto in questione viene sottoposto ad una condizione (il pagamento) incompatibile con la direttiva stessa[5].

4. La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE

L'orientamento della Corte di Giustizia appare in contrasto con la descritta impostazione scaturita dalla novella in rassegna. Per i Giudici del Lussemburgo, in assenza di deroghe[6] – e qui non ve ne sono – *«è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di dedurre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'erario»*[7].

Le interpretazioni sopra richiamate si riferiscono al rapporto fra il fornitore e l'Erario, cui il primo deve versare l'imposta, stabilendo che il cliente, cioè, il soggetto che subisce la rivalsa, ha diritto di detrazione indipendentemente dalla circostanza che il corrispondente importo sia stato previamente (o contestualmente) corrisposto all'Erario.

Parimenti, nel caso di rapporto diretto tra il cliente (acquirente) e l'Erario, come si verifica nel caso delle importazioni, la normativa UE, siccome interpretata dalla Corte di giustizia, «dispone chiaramente che il diritto a detrazione dell'imposta di cui beneficia il soggetto passivo riguarda

---

[3] Recante una imposta «dovuta», così come chiarito dalla Corte di Giustizia UE, sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87, *Genius Holding*.

[4] Segnatamente, la fattura deve essere dotata dei requisiti di cui all'art. 168, lett. a) della direttiva 2006/112/CE.

[5] Per consolidato orientamento della Corte di Giustizia «il diritto alla detrazione previsto agli artt. 17 e seguenti della sesta direttiva costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Il detto diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva» (*cfr. ex multis*, sentenza 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, *Ampafrance e a*.). E in proposito, l'Avvocato generale dell'UE Juliane Kokott nelle conclusioni presentate il 17 novembre 2011 sulla causa C-414/10, *Veleclair*, considera «una normativa nazionale… che subordina il diritto a deduzione al previo pagamento dell'imposta» alla stregua di una misura che «stabilisce limiti stretti alla possibilità della deduzione» e quindi, alla luce della citata giurisprudenza, non conforme ai principi comunitari.

[6] Come, ad esempio, nel caso di cui all'art. 66, par. 1, lett. b) della direttiva 2006/112/CE, ove l'esigibilità (e dunque il sorgere del diritto a detrazione) è collegata al pagamento del prezzo, giusta la facoltà concessa agli Stati membri di prevedere che l'imposta diventi esigibile «non oltre il momento dell'incasso del prezzo»

[7] Sentenza 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, *Axel Kittel e a.*. Nello stesso senso, sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, 355/03 e 484/03, *Optigen e a.*

non soltanto l'IVA che ha versato, ma anche l'IVA dovuta, vale a dire quella che deve essere ancora pagata»[8].

Non risulta che la Corte di Giustizia abbia mai affrontato, in dettaglio, un caso analogo. Cosicché, a tutto concedere, potrebbe semmai ritenersi plausibile che la rivalsa operata dal fornitore, a carico del suo cliente, possa implicare il previo pagamento dell'imposta da parte del primo, quale soluzione di neutralità dell'imposta stessa in attinenza, non già alla fisiologia di quest'ultima, bensì alla sua patologia (evasione accertata) ed ai conseguenti motivi di cautela fiscale (previo pagamento).

Attesi gli insegnamenti della Corte di Giustizia, deve per contro ritenersi che gli effetti anomali circoscritti al rapporto patologico retro indicato, fra erario e fornitore, non possano estendersi al "successivo" rapporto fra quest'ultimo (rivalsante) ed il suo cliente (rivalsato) essendo rimasto, detto secondo rapporto, del tutto estraneo (anche proceduralmente) al primo rapporto patologico accertato.

Ne consegue che la detrazione dell'Iva da parte del cliente (rivalsato) non può più essere (anch'essa) nuovamente condizionata al suo previo pagamento al fornitore (rivalsante). Infatti, subordinare la detrazione all'effettivo previo pagamento dell'IVA *«comporterebbe che il soggetto passivo* (cliente – ndr) *sarebbe soggetto, per un certo periodo, ad un'imposizione economica cui non è tenuto e che il sistema delle detrazioni mira appunto ad evitare»*[9], così evidenziando un insanabile contrasto di detta norma di legge nazionale con i principi elaborati dalla giurisprudenza dell'UE.

Inoltre, il collegamento fra pagamento e detrazione scaturente dalla novella in commento risulta difficilmente conciliabile anche rispetto al fondamentale principio della proporzionalità, in base al quale «gli Stati membri devono far ricorso a strumenti che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto nazionale, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa di riferimento dell'Unione»[10].

Ora, dal momento che, giusta la previsione del nuovo art. 60, comma 7, l'erario, prima della rivalsa, è stato definitivamente e completamente ristorato per via del pagamento (obbligatorio o spontaneo[11]) di imposta, sanzioni e interessi da parte del soggetto accertato[12], risulta difficile

[8] Corte di Giustizia UE, sentenza 29 marzo 2012, causa C-414/10, *Veleclair*, punto 19.
[9] Corte di giustizia dell'UE, sentenza *Veleclair*, cit., punto 30.
[10] Corte di giustizia dell'UE, sentenza 21 dicembre 2011, causa C-499/10, *Vlaamse Oliemaatschappij*.
[11] Nel caso di accesso agli istituti di componimento amichevole della controversia tributaria.
[12] La rivalsa dell'Iva accertata, infatti, è ammessa solo a seguito del completo e definitivo soddisfacimento delle

comprendere – se non in spregio al principio di proporzionalità – il motivo per cui la detrazione del cliente (rivalsato) dovrebbe essere, a sua volta, nuovamente sottoposta alla condizione del previo pagamento dell'imposta al fornitore (cedente/prestatore rivalsante).

Ora, ciò non è compatibile con la necessità, riconosciuta agli Stati membri, di adottare misure (sempre) rispettose del criterio della proporzionalità, capaci di «preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario», ma senza che ciò porti a «eccedere quanto è necessario a tal fine»[13].

Sotto altro profilo, il fatto stesso che, per definizione normativa, l'Erario abbia preventivamente incassato la maggiore imposta reclamata in seguito ad accertamento, conforta l'immediata e incondizionata nascita del diritto di detrazione in favore del soggetto destinatario della rivalsa, sotto pena dell'introduzione di un gap temporale tra l'introito erariale ed il suo riconoscimento a credito, con evidente lesione del principio di neutralità che assiste l'imposta.

5. Inapplicabilità di deroghe alla norma confliggente

Le disposizioni riguardanti la rivalsa dell'IVA accertata e la relativa detrazione non risultano oggetto di deroghe di cui al regime di preventiva autorizzazione disciplinato dall'art. 395 della dir. 2006/112/CE.

6. Considerazioni degli estensori

Il novellato articolo 60, comma 7, del DPR 633/72 condiziona l'esercizio del diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata al suo preventivo pagamento a favore dell'Erario.

La norma si pone in deroga al principio generale secondo cui il diritto di rivalsa sorge in concomitanza con l'esigibilità dell'imposta a favore dell'Erario, che si manifesta, di norma, con il fatto generatore, cioè, nel caso ordinario, all'effettuazione dell'operazione[14].

La posposizione temporale della nascita del diritto di rivalsa rispetto all'esigibilità dell'imposta, che rimane ancorata al fatto economico posto a base dell'accertamento[15], appare giustificata considerando la sua collocazione in una fase patologica dell'applicazione dell'imposta, dovuta, in questo caso, per effetto dell'atto di accertamento o degli atti definitori da esso dipendenti[16].

---

pendenze tributarie, in termini non solo di imposta ma anche di interessi e sanzioni.

[13] *Ibid.*.

[14] Ex art. 63 dir. 2006/112/CE.

[15] Tanto è vero che, in caso di maggiore imposta accertata, il soggetto passivo è tenuto a corrispondere, oltre all'imposta ed alle sanzioni, anche gli interessi calcolati dalla data dell'esigibilità dell'operazione contestata sino alla data di effettivo versamento dell'imposta su di essa dovuta.

[16] Cioè, la sentenza definitivamente resa in sede giurisdizionale ovvero l'atto di definizione in via stragiudiziale.

Così non può dirsi dell'ulteriore precetto introdotto dalla norma in questione e delle disposizioni di prassi [17] che condizionano la detrazione dell'IVA da parte del destinatario della rivalsa dell'imposta accertata al preventivo pagamento di tale imposta al cedente/prestatore.

In definitiva, le novelle disposizioni di legge e di prassi italiane sottopongono il diritto a detrazione del destinatario della rivalsa a una condizione non prevista dalla normativa comunitaria, violando il principio dei neutralità dell'IVA. Come è noto, il sistema comune dell'IVA è impostato sul principio della neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'imposta[18]. Il principio della neutralità impone che un soggetto passivo non debba sopportare l'onere dell'IVA se non nel caso in cui l'imposta riguardi beni o servizi utilizzati dalla persona medesima per consumi privati e non per attività lavorative imponibili[19].

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 non solo eccede, ma soverchia la necessità di tutelare gli interessi dell'Erario, in quanto già interamente soddisfatti, e dunque si pone in spregio al richiamato principio di proporzionalità.

In conclusione, in relazione all'argomento in trattazione, si rilevano seri motivi di contrasto che, a parere di questa Commissione di studio, possono essere fatti valere dinanzi ai Magistrati tributari e, di conseguenza, anche alla Corte di Giustizia.

Infine, questa stessa Commissione di studio ritiene di fare opportuna segnalazione del suddetto conflitto normativo anche ai competenti Uffici della Commissione europea.

Lodovico Gaslini
Presidente AIDC – Sezione di Milano

Alessandro Savorana
Presidente Commissione per l'esame della compatibilità con il diritto dell'Unione Europea

[17] Cfr. anche Circolare Agenzia Entrate n°35/E , punto 4.1 del 17 Dicembre 2013.
[18] Cfr. *ex multis*, Corte di giustizia dell'UE, sentenza *Axel Kittel e a.*, cit..
[19] Cfr. Corte di giustizia dell'UE, sentenza 21 aprile 2005, causa C-25/03, *HE*.