

Rivalsa da accertamento e variazione in diminuzione per mancato pagamento dell'IVA

di Giampaolo Giuliani (*) e Mario Spera (**)

Con la norma di comportamento n. 195/2016 l'AIDC di Milano esamina le modalità di addebito dell'IVA accertata e dell'eventuale rettifica in caso di mancato pagamento dell'imposta da parte del cliente. La norma di comportamento offre notevoli spunti di riflessione sull'ammontare dell'IVA accertabile da parte dell'Amministrazione finanziaria e sulla possibilità che ha il contribuente accertato di poter operare una variazione in diminuzione dell'imposta addebitata al proprio cliente, in via di rivalsa, qualora questi non provveda al pagamento della stessa, ovvero qualora non sia possibile individuare il cliente su cui rivalersi dell'imposta accertata. A tal fine, viene invocato il rispetto del principio della neutralità dell'IVA, imminente nel sistema unionale IVA. Nel prendere atto del pensiero espresso dall'Associazione in discorso, si ritiene, tuttavia, di dover formulare qualche osservazione sulla adottabilità del comportamento suggerito, che sembrerebbe pervenire ad un annullamento di fatto di un accertamento, non attraverso la sua sede naturale, cioè quella dell'attivazione del contenzioso, ma attraverso l'applicazione delle norme contenute nel D.P.R. n. 633/1972, in modo presumibilmente non conforme, per cui sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate.

1. Premessa

La norma di comportamento n. 195 dell'AIDC (Associazione Italiana Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano), emanata a metà aprile 2016, si ricollega e completa la norma n. 192/2015 (1), intervenendo nuovamente e sotto altra angolazione sul delicato sistema delle **note di variazioni in diminuzione ai fini IVA**, disciplinate dall'art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n.

633, in particolare con riferimento al **mancato pagamento dell'imposta addebitata in via di rivalsa**. Più specificamente, la norma n. 195 si occupa della peculiare situazione in cui interviene un accertamento, in capo al fornitore di un bene o di un servizio, in forza del quale questi è costretto a versare l'imposta (o la maggiore imposta), in precedenza erroneamente fatturata al cliente. In tal caso, l'art. 60, comma 7 (2), del

(*) Pubblicista.

(**) Principal Studio Bernoni Grant Thornton.

(1) La norma n. 192 del 1° febbraio 2015 si occupava del momento di emissione delle note di variazione IVA nelle procedure concorsuali, pervenendo alla conclusione che "il fornitore ha diritto di emettere una nota credito ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in fattura si manifesta, in tutto o in parte, non recuperabile e, quindi, anche prima della conclusione della procedura. L'emissione della nota di variazione, ai fini IVA, può coincidere temporalmente con la rilevazione

della perdita ai fini delle imposte dirette, secondo i parametri fissati dall'art. 101, comma 5, del T.U.I.R.". Invero, il contenuto della citata norma di comportamento può ritenersi superato a seguito delle modifiche normative introdotte dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di stabilità per il 2016), che ai commi 126 e 127 dell'art. 1 ha riformulato l'intero art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, dettando, tra l'altro, nuove regole in termini di tempistica di effettuazione delle note di variazione in diminuzione, in presenza di procedure concorsuali ed eventi similari.

(2) Il comma 7 dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972 recita: "Il

D.P.R. n. 633/1972 consente al contribuente, nei cui confronti viene contestato il mancato assoggettamento ad IVA di una operazione (come nel caso di mancata emissione di fattura ovvero di emissione di fattura senza addebito dell'imposta), di poter recuperare dal proprio cliente, a titolo di rivalsa, l'ammontare dell'IVA che gli viene contestato, previo versamento dello stesso.

La norma di comportamento in esame, basandosi sul principio comunitario della **neutralità dell'IVA**, perviene alla conclusione che, anche nel caso in cui la rivalsa discenda da un accertamento, la circostanza che il cliente al quale viene addebitata l'imposta non adempia al proprio obbligo, non priva il cedente/prestatore della possibilità di procedere ad una variazione in diminuzione dell'imposta, per recuperare l'IVA versata all'Erario.

A parere degli scriventi questa conclusione non appare del tutto corretta, in quanto sembrerebbe costituire un sistema attraverso il quale, di fatto, sarebbe posto nel nulla lo stesso accertamento (3), impedendo all'Erario di incassare l'imposta di sua competenza. Nel presente lavoro si intende procedere ad un esame della norma 195 dell'AIDC, nonché della normativa unionale e delle fattispecie in cui può risultare applicabile il sistema delle variazioni delineato dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, nell'ottica di verificare la compatibilità del meccanismo prospettato nella norma n. 195 con i principi del sistema di tassazione IVA a livello UE e nazionale.

2. La norma 195 AIDC

I principi contenuti nella norma in esame attonano a diverse questioni, interconnesse tra loro, delle quali la principale riguarda la possibilità per il cedente/prestatore di rivalersi, nei confronti del proprio cessionario/committente, del-

l'imposta "accertata in aumento a carico del soggetto passivo relativa ad operazioni per le quali era originariamente previsto l'obbligo di emettere fattura e da questi corrisposta all'Erario". Con riguardo a questa, ormai, pacifica fattispecie, disciplinata dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, l'Associazione si interroga su quali siano le possibilità offerte al cedente/prestatore, per evitare di rimanere gravato dell'IVA accertata nei suoi confronti, atteso che il principio unionale della neutralità dell'imposta impone che il fornitore non deve sopportare tale onere, dovendo questo essere sostenuto solo dal cliente.

Sulla base di queste premesse l'AIDC esprime l'avviso che " (i)n caso di **mancato pagamento da parte del cliente** dell'importo di IVA accertata addebitatagli dal soggetto passivo a titolo di rivalsa, quest'ultimo ha diritto di operare la **rettifica in diminuzione**" nel rispetto delle condizioni di cui all'art. 26, commi 2 ss., del D.P.R. n. 633/1972, "in riferimento all'importo non corrisposto e nei limiti dell'IVA compresa nell'importo non pagato" (4).

Peraltro, nella norma 195 viene anche sostenuto che, in considerazione della circostanza che la riqualificazione dell'operazione ha effetto retroattivo (manifestandosi con efficacia *ex tunc*), ricollegandosi con l'originaria effettuazione dell'operazione, "**l'importo addebitato al cliente**, quale derivante dall'atto di accertamento, seppur riferito all'IVA, deve essere trattato come **integrazione del corrispettivo originariamente pattuito**" (5).

A titolo di esempio, la norma n. 195 propone la seguente situazione, in cui un'operazione sia stata fatturata in esenzione per un corrispettivo di 100.000 euro e successivamente, in sede di accertamento, sia riconosciuta come imponibile ai fini IVA. In questo caso il **riaddebito al**

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."

(3) Salvo, ovviamente, il pagamento delle sanzioni e degli interessi, contestualmente applicati.

(4) Dal punto di vista delle imposte sul reddito, la norma 195 aggiunge che "(l)a differenza tra l'importo dell'IVA rettificata in diminuzione e l'importo addebitato a titolo di rivalsa e non corrisposto dal cliente rappresenta un costo che è deduci-

bile in capo al soggetto passivo ai fini delle imposte sul reddito nel rispetto delle ordinarie regole, quale perdita su crediti".

(5) Invero, l'Agenzia delle entrate, in situazioni del genere, ha ammesso il riaddebito di sola IVA (come variazione in aumento), come si legge nella circolare n. 4/E del 19 febbraio 2015, che, richiamando la circolare n. 1 del 2 marzo 1994 e la risoluzione n. 187/E del 7 dicembre 2000, afferma che "è sempre possibile operare una variazione (in aumento o in diminuzione) dell'imposta, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, senza alcun limite temporale rispetto al momento di effettuazione dell'operazione, quando l'acquirente, successivamente alla fatturazione degli acconti con una certa aliquota (del 10 o del 4%), all'atto della stipula del contratto definitivo, dichiara che si sono modificate le condizioni necessarie per accedere alle agevolazioni".

cliente, a titolo di rivalsa IVA, dell'importo di 22.000 euro (pari all'imposta dovuta ad aliquota 22%, calcolata sull'ammontare di 100.000 euro), deve intendersi come incremento dell'originario corrispettivo (al lordo dell'IVA) da 100.000 a 122.000 euro. Da ciò deriverebbe che l'originario importo di 100.000 euro deve intendersi composto da un imponibile di 81.967 euro e 18.033 euro di IVA; mentre la variazione di 22.000 sarebbe da suddividere in 18.033 euro di imponibile e 3.967 euro di imposta. Per cui qualora il cliente non onorasse il suo debito di 22.000 euro, il fornitore dovrebbe limitare la sua variazione in diminuzione al solo importo dell'imposta implicitamente compresa nella somma addebitata e non corrisposta dal cliente, pari a 3.967 euro.

In verità, una soluzione di questo genere appare piuttosto contorta, in quanto imporrebbe una totale **modifica dell'atto di accertamento** stesso, dal quale dovrebbe scaturire come mancato versamento dell'imposta la violazione afferente l'importo di 18.033 euro (riferito all'IVA compresa nel corrispettivo di 100.000 euro), ma che non risultava evidenziato in fattura, e come mancata fatturazione del corrispettivo più IVA per l'ammontare complessivo di 22.000 euro (di cui IVA 3967 euro) (6).

Altra importante tematica riguarda l'**IVA accertata in aumento** relativa ad operazioni per le quali non vi era obbligo di emettere fattura. In questo caso, l'Associazione, prendendo atto che l'imposta oggetto dell'accertamento non può formare oggetto di rivalsa, segnala che detto importo deve considerarsi compreso nel maggior corrispettivo accertato e, comunque, rappresenta un costo di esercizio, deducibile ai fini della determinazione del reddito, quale perdita su crediti.

Con riferimento a questa seconda fattispecie, vale la pena di soffermarsi sull'assunto dell'AIDC che stigmatizza la circostanza che l'IVA oggetto dell'accertamento deve considerarsi **compresa nel maggior corrispettivo accertato**. Invero, si tratta dell'ipotesi prevista dal comma 2 dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972, in forza del quale “ (p)er le **operazioni per le quali non**

è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta”. In proposito, l'Associazione ritiene che “la maggiore imposta dovuta a seguito di accertamento deve essere determinata mediante **scorporo dell'IVA dal maggiore corrispettivo accertato** che deve intendersi 'IVA compresa', dato che, in caso contrario, prendendo, cioè, in considerazione i corrispettivi complessivi quale base su cui applicare l'IVA, si farebbe gravare sul fornitore un'imposta che esso non ha percepito, con conseguente contrasto rispetto al principio secondo cui l'IVA è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale”. Tale osservazione non sembra priva di pregio, come meglio diremo più avanti.

3. La neutralità dell'IVA

Uno dei principi fondamentali del sistema IVA è quello che l'imposta sia neutrale nei confronti dei soggetti passivi (esercenti impresa, arte o professione), i quali nei confronti dell'Erario si presentano come meri percettori del tributo, che sono obbligati a versare (7), senza rimanerne incisi, in linea di principio, atteso che è il consumatore finale a dover essere considerato il vero contribuente dell'IVA, colui, cioè, che ne sopporta totalmente l'onere.

La considerazione che l'imposta debba gravare sul consumatore finale e non sul fornitore del bene e/o servizio è stata ribadita in più occasioni dalla Corte di Giustizia UE a partire dalla storica sentenza in causa C-317/94 del 24 ottobre 1996, caso Elida Gibbs, dove si disquisiva in tema di **buoni sconto**, e la Corte ebbe a sottolineare che “ (i)l principio di base risiede nel fatto che il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente il consumatore finale. Di conseguenza la **base imponibile dell'IVA** che deve essere riscossa dalle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale è stata calcolata l'IVA dovuta in definitiva da tale consumatore” (8). Questo stesso concetto è stato anche ripreso più di recente, tra l'altro, nell'ordinanza

(6) Dall'esempio proposto dalla norma n. 195 emerge una difficoltà di gestione della procedura ipotizzata, che diventa ancora più complessa qualora in sede di accertamento venga contestata l'aliquota IVA applicata, che dal 4-10% viene riqualificata in 22%, richiedendo al contribuente accertato il pagamento di un maggiore importo, pari alla sola differenza di IVA. Qualora il contribuente volesse riqualificare l'ammontare del corrispettivo addebitato al cliente, considerandolo come già comprensivo dell'aliquota del 22%, calcolata su un imponibile

più basso, si troverebbe di fronte a difficoltà pressoché insormontabili, anche in sede di riqualificazione dell'importo che gli è stato contestato, per considerarlo non come sola maggiore IVA, ma come parte di imponibile e parte di imposta.

(7) In linea con questo concetto si presenta la nuova rubrica dell'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972, come modificata dal D.Lgs. n. 24 dell'11 febbraio 2016, che più correttamente parla ora di “Debitore dell'imposta”.

(8) Cfr. punto 19.

del 9 dicembre 2011, causa C-69/11, caso *Connoisseur Belgium*, in cui il giudice Europeo sottolinea che, proprio nel rispetto della neutralità dell'IVA, le autorità fiscali non possono pretendere la riscossione di un'imposta maggiore, calcolata su di un corrispettivo superiore a quello effettivamente pagato dal cliente, evidenziando come il principio verrebbe meno qualora fosse chiesto al soggetto passivo il pagamento di un'IVA che non risulta addebitata al suo cliente (9).

Occorre, tuttavia, rilevare che questo principio può esplicare pienamente e correttamente la sua funzione in tutte quelle ipotesi in cui ci si trova di fronte ad una applicazione "fisiologica" dell'IVA, mentre qualche dubbio si pone quando si cade nella "patologia" del tributo, quando cioè interviene un elemento esterno, quale l'accertamento, che fa emergere una **non corretta applicazione dell'imposta**. In questo caso, nasce il problema se sia corretto portare alle estreme conseguenze l'applicazione del criterio della neutralità, cercando di salvaguardare gli interessi del cedente/prestatore, o se sia, invece, necessario salvaguardare la pretesa dell'Erario. La risposta non appare del tutto agevole.

Anche in questo caso la Corte di Giustizia fornisce utili suggerimenti, indicando quale può essere la strada da seguire. In primo luogo, appare importante richiamare quanto espresso nella sentenza del 23 aprile 2015, causa C-111/14, caso *GST - Sarviz*, ove al punto 33 viene evidenziato che, "per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di **rettificare ogni imposta indebitamente fatturata**, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede" (10). E questa può essere una prima chiave di lettura, d'altro canto, il legislatore nazionale, proprio nel rispetto del principio che l'imposta debba gravare

esclusivamente sul consumatore finale, ha introdotto il comma 7 dell'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972, che consente, appunto di riaddebitare al proprio cliente anche l'IVA derivante da accertamento.

Ciò non di meno, non può trascurarsi che la Corte UE, nella sentenza 19 settembre 2000, causa C-454/98, caso *Schmeink & Cofreth*, ha sottolineato al punto 61 che " (p)er contro, allorché, come nella citata causa *Genius Holding*, il rischio di perdita di entrate fiscali non è stato completamente eliminato, gli Stati membri possono subordinare la possibilità di **regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata** alla condizione che colui che ha emesso la fattura dimostri la sua **buona fede**. Infatti, come ha indicato il giudice nazionale, se risultasse che non è più possibile annullare presso il destinatario della fattura la deduzione che gli è stata concessa, colui che ha emesso la fattura, che non è in buona fede, può essere considerato responsabile delle mancate entrate fiscali al fine di garantire la neutralità fiscale".

Orbene, da quanto detto sembra potersi evincere che rimane in piedi il potere dell'Erario di salvaguardare le proprie entrate.

Peraltro, colui che addebita l'IVA in via di rivalsa ha la possibilità di esperire gli ordinari sistemi (nel caso di specie il ricorso al giudice ordinario) per ottenere il soddisfacimento delle sue pretese finanziarie da parte del suo cliente, qualora questi non paghi quanto da lui dovuto, rimanendo la variazione in diminuzione applicabile in un numero limitato di casi.

4. Variazioni in diminuzione

Nella norma comportamentale in esame si fa costante riferimento al diritto del cedente/prestatore di effettuare una variazione in diminu-

(9) Il punto 21 della richiamata ordinanza recita: "*(c)ette interprétation est conforme au principe de neutralité fiscale inhérent au système de la TVA qui vise à grever uniquement le consommateur final et tend à garantir aux assujettis une égalité de traitement. En vertu de ce principe, la base d'imposition de la TVA à percevoir par les autorités fiscales ne peut pas être supérieure à la contrepartie effectivement payée par le consommateur final et sur laquelle a été calculée la TVA qui pèse en définitive sur ce consommateur (voir arrêt du 24 octobre 1996, Elida Gibbs, C 317/94, Rec. p. I 5339, point 19). Ledit principe serait en effet méconnu, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, si l'assujetti était redevable de la TVA sur des montants qui n'ont pas été facturés à son client*". [Questa interpretazione è coerente con il principio di neutralità fiscale inerente al sistema IVA che mira a gravare unicamente sul consumatore finale e tende a garantire al soggetto una parità di trattamento. In virtù di questo principio, la base imponibile dell'I-

VA riscossa da parte delle autorità fiscali non può essere superiore al corrispettivo effettivamente pagato dal consumatore finale e sul quale l'IVA è stata calcolata che grava in definitiva su questo consumatore finale (...). Tale principio sarebbe infranto infatti, in circostanze come quelle della causa principale, se il soggetto passivo fosse il debitore dell'IVA sulle somme che non sono state addebitate al suo cliente.].

(10) Lo stesso punto 33 prosegue specificando che "Tuttavia, quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'imposta indebitamente fatturata possa essere rettificata, senza che gli Stati membri possano subordinare siffatta rettifica alla buona fede del soggetto che ha emesso la fattura. Tale rettifica non può dipendere dal potere discrezionale dell'Amministrazione tributaria (sentenza *Rusedespred*, causa C-138/12, EU:C:2013:233, punti 26 e 27, e giurisprudenza ivi citata)".

zione, ai sensi dei commi 2 ss. dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, in caso di mancato pagamento dell'imposta addebitata in via di rivalsa al cliente.

Questa affermazione, tuttavia, va confrontata con quanto effettivamente previsto dalle disposizioni del D.P.R. n. 633/1972.

Dall'esame del comma 2 (11) dell'art. 26 emerge che la variazione in diminuzione è collegata con il venir meno in tutto o in parte dell'operazione, senza che sia fatto alcun riferimento al **mancato pagamento del corrispettivo** (o, come nel caso che qui ne occupa, dell'imposta addebitata in via di rivalsa). Solo implicitamente, potrebbe (il condizionale è d'obbligo) evincersi che tra gli accadimenti che possono dar luogo ad un venir meno dell'operazione ci sia il mancato pagamento del corrispettivo, nella misura in cui il cedente/prestatore faccia ricorso all'autorità giudiziaria per ottenere una "dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili".

In proposito, vale la pena di ricordare che l'art. 90 (12) della Direttiva 2006/112/CE, da un lato, impone un obbligo per gli Stati membri della UE di ridurre l'imponibile o l'imposta in presenza di modifiche del rapporto contrattuale che abbiano fatto venir meno, in tutto o in parte, l'operazione ("alle condizioni stabilite dagli Stati membri"), mentre, dall'altro, riconosce una mera facoltà agli Stati membri di intervenire per consentire una **variazione in diminuzione** in caso di mancato pagamento che non abbia fatto venir meno l'operazione originaria.

Proprio, in adesione al dettato unionale il legislatore nazionale è intervenuto con le disposizioni del richiamato comma 2 e segg. dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, limitando l'ipotesi della variazione in diminuzione "in caso di

mancato pagamento" al caso in cui il **cessionario/committente** sia **assoggettato a procedure concorsuali** e simili. Infatti, solo nel comma 4 (13) del ripetuto art. 26 viene utilizzata la perifrasi "in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente".

Invero, questo non sembra contrastare con l'**obbligo di rivalsa** di cui all'art. 18 (14) dello stesso D.P.R. n. 633/1972: se da un lato il cedente/prestatore "deve" addebitare l'imposta, dall'altro il cessionario/committente sarà tenuto a versare tale ammontare al suo fornitore, come sarà tenuto a pagare il relativo corrispettivo.

La norma fiscale si limita ad assicurarsi che l'imposta sia addebitata al cliente, proprio per rispettare il principio comunitario della neutralità dell'IVA, senza "partecipare" all'evento futuro che potrebbe generarsi da un mancato pagamento, lasciando che sia il fornitore stesso ad attuare tutti i possibili **rimedi di natura "civilistica"** per recuperare quanto a lui dovuto. In tal senso, infatti, non è previsto un potere in capo all'Amministrazione finanziaria per aggredire il **cessionario/committente che non paga l'imposta al suo fornitore**. Questa circostanza non va confusa con il potere accertativo da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del cessionario/committente quando questi abbia commesso direttamente una violazione fiscale avente effetto sull'assolvimento dell'imposta nei confronti dell'Erario, come nel caso di *reverse charge* in cui è egli stesso debitore dell'imposta. Peraltro, anche la fattispecie, di cui all'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, in cui viene sanzionato il cliente, qualora, in caso di mancata ricezione della fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, o di ricezione della fattura irregolare, non

(11) Il menzionato comma 2 (nella versione in vigore dal 1° gennaio 2016) recita testualmente: "Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25".

(12) L'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE recita: "1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri.

2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati mem-

bri possono derogare al paragrafo 1.".

(13) "4. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.".

(14) Il comma 1 dell'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972 prevede che "(i) soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente".

provveda a regolarizzare l'operazione (15), evidenzia una responsabilità correlata al solo pagamento di una sanzione, ma non della relativa IVA, per la quale continua ad essere soggetto obbligato il cedente/prestatore (debitore dell'imposta).

Pertanto, come detto, l'unica ipotesi in cui il mancato pagamento dell'imposta consente il ricorso alla variazione in diminuzione da parte del fornitore è collegata all'insorgere di procedure concorsuali e simili, nelle quali, peraltro, emerge anche una rinuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria al recupero della stessa IVA nei confronti del cessionario/committente, in considerazione delle particolari condizioni di insolvenza ovvero di difficoltà economica di questi (16).

5. Conclusioni

In primo luogo occorre rilevare come diversamente da quanto stabilito dall'art. 18 del D.P.R. n. 633/1972, in tema di obbligatorietà della rivalsa, il comma 7 dell'art. 60 dello stesso D.P.R. n. 633/1972 attribuisce al fornitore del bene o servizio accertato un mero diritto (non un obbligo) di rivalersi dell'imposta nei confronti del proprio cliente.

Questo vuol dire che il soggetto accertato potrebbe rinunciare ad avvalersi di questa facoltà, "in ragione di meditate valutazioni comparative di convenienza dell'azione di recupero", in tal caso, correttamente la norma 195 in commento evidenzia l'impossibilità di procedere alla varia-

zione in diminuzione ai sensi dell'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, per cui non sarà deducibile ai fini IRES (cfr. art. 99, comma 1, del T.U.I.R.) l'importo dell'IVA imputata a conto economico.

Inoltre, il **diritto di rivalsa** potrà essere esercitato, in linea di massima, come precisato dalla circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013, solo nelle ipotesi in cui si abbia la **piena conoscenza del cliente** e la **riferibilità dell'IVA accertata alle operazioni effettuate** (17). Ciò porta ad escludere la possibilità di esercitare la rivalsa qualora sia stato emesso un documento (ad es. scontrino o ricevuta fiscale) dal quale non risulti l'identificazione del cliente. Da questo punto di vista, sembra condivisibile quanto contenuto nella norma 195 in esame sulla **modalità di calcolo dell'imposta**, che, qualora non applicata, debba essere individuata sulla base dello scorporo dall'ammontare addebitato al cliente. Tuttavia, contrariamente a quanto indicato nella norma *de quo*, non si ritiene possibile sopperire ad una diversa modalità di accertamento attraverso una nota di variazione, quanto piuttosto attraverso una contestazione dell'accertamento stesso (18).

Per quanto riguarda, infine, la possibilità di ricorrere ad una **nota di variazione** per recuperare l'IVA addebitata in via di rivalsa al cliente, a seguito di accertamento, ci lascia piuttosto scettici, come si è avuto modo di segnalare nel corso della trattazione. Infatti, il pagamento dell'IVA da parte del cliente attiene alla sfera civilistica ed esula dal rapporto fiscale, per cui l'uni-

(15) Il cessionario/committente è tenuto ad emettere fattura (o regolarizzare quella irregolare) e pagare la relativa imposta, al solo scopo di evitare l'applicazione di una sanzione nei suoi confronti.

(16) In questa ottica, il comma 5 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, mentre impone al cessionario/committente di procedere alla rettifica della detrazione operata, in caso di emissione di una nota di variazione in diminuzione da parte del cedente/prestatore, non impone lo stesso obbligo per il soggetto interessato da procedure concorsuali.

(17) Cfr. punto 1.1 della citata circolare: "1.1 Ambito di applicazione della rivalsa

D: Si chiede di conoscere l'ambito applicativo della rivalsa dell'IVA prevista dall'art. 60, settimo comma del DPR n. 633/1972, ed in particolare se la stessa sia esercitabile anche laddove la maggiore imposta sia calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria.

R: L'esercizio della rivalsa dell'IVA, ai sensi dell'art. 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, presuppone la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni e la conoscibilità del cessionario/committente.

Ciò posto, si ritiene che la maggiore imposta possa essere addebitata in via di rivalsa, a seguito del relativo pagamento, anche quando sia stata calcolata su una base imponibile deter-

minata in via forfetaria, laddove sia comunque riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui, in sede di accertamento, le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto - considerate esenti da IVA - siano ripartite forfetariamente tra operazioni imponibili ed operazioni esenti.

Diversamente va esclusa l'applicazione della rivalsa ai sensi dell'art. 60 settimo comma del DPR n. 633/1972, laddove l'imposta recuperata non sia riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati soggetti (trattasi, ad esempio, dell'IVA dovuta a seguito di accertamento induttivo)".

(18) In tal senso, non molto condivisibile appare l'affermazione in cui viene sostenuto che "(a)ncorché il fornitore abbia diritto di rivalsa anche in caso di accertamento, non trovandosi nella contemporaneità della fornitura, potrebbe essergli preclusa l'effettiva possibilità di esercitare il proprio diritto. In tal caso, la maggior imposta dovuta a seguito di accertamento deve essere determinata mediante scorporo dell'IVA dal maggior corrispettivo accertato". Come detto, la questione vertente sull'esatto ammontare dell'IVA che dovrebbe essere accertata dovrà essere risolta attraverso una impugnazione dell'accertamento, piuttosto che attraverso un'autoriduzione dell'importo, certamente contraria al sistema fiscale.

ca strada consentita al fornitore è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica. D'altronde, bisogna anche considerare che, qualora si voglia recuperare l'imposta addebitata e non riscossa attraverso un meccanismo di variazione, questo potrebbe incidere direttamente sulle entrate erariali.

Si pensi all'ipotesi di un cliente che, svolgendo in tutto o in parte **attività esente**, non avrebbe diritto a detrazione totale o parziale, per cui, qualora gli fosse riaddebitata, in via di rivalsa,

l'imposta accertata nei confronti del suo fornitore, non avendo la possibilità di recuperare, in tutto o in parte, tale ammontare, non sarebbe tendenzialmente propenso ad onorare il proprio debito. La variazione in diminuzione, eventualmente effettuata dal fornitore, si tradurrebbe in una perdita netta per l'Erario, che non ci sentiamo di poter avvalorare, pur tenendo conto della necessità di assicurare che nel sistema continui ad operare la piena neutralità dell'IVA.