

Approfondimento
IVA

Legge di bilancio 2018

**Detraibilità dell'IVA addebitata
per errore per un importo superiore**

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

Con la Legge di bilancio per il 2018 è stata introdotta una modifica sostanziale all'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, che consente al cessionario/committente di poter detrarre l'ammontare totale dell'IVA, che gli è stata addebitata dal cedente/prestatore, in misura maggiore di quella dovuta. In questo caso, tuttavia, è prevista una sanzione da 250 a 10.000 euro, coincidente con quelle stabilite nei successivi commi 9-bis.1 e 9-bis.2, per le ipotesi di erronea applicazione del meccanismo del *reverse charge*. La modifica normativa, tuttavia, va esaminata in correlazione con le altre disposizioni dello stesso art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, nonché con l'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972 (introdotto dalla Legge europea 2017) che prevede il rimborso dell'imposta non dovuta. L'esame delle diverse disposizioni fa sorgere qualche dubbio su quale debba essere la corretta modalità di adempimento da parte del cessionario/committente ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, per evitare di essere assoggettato ad un trattamento deteriore a seconda della scelta operata e del comportamento tenuto dal proprio fornitore.

1. Premessa

La Legge n. 205 del 27 dicembre 2017 (Legge di bilancio per il 2018) con l'art. 1, comma 935, è intervenuta sull'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471 del 18 dicembre 1997, introducendo una nuova sanzione a carico del cessionario/committente in relazione alla ricezione di fatture con un addebito di imposta maggiore di quella dovuta, che sia stata effettivamente assolta dal cedente/prestatore, ancorché irregolarmente, consentendo allo stesso cliente di portare in detrazione integralmente l'ammontare dell'IVA che gli è stata addebitata. Invero, l'effetto più rilevante della disposizione appare proprio quello connesso al riconoscimento del **diritto alla de-**

trazione in capo al cessionario/committente in presenza di un'imposta assolta maggiore di quella dovuta ("fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli artt. 19 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633").

La nuova sanzione "amministrativa" è stabilita nella misura compresa fra 250 euro e 10.000 euro e si allinea con l'analoga sanzione prevista dai successivi commi 9-bis.1 e 9-bis.2, dello stesso art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 per le irregolarità connesse con riferimento all'erronea applicazione del meccanismo del *reverse charge* (1).

L'attuale formulazione del citato art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, tuttavia, fa sorgere

(*) Pubblicista.

(**) *Principal Studio Bernoni Grant Thornton*.

(1) Le due ipotesi previste dai commi 9-bis.1 e 9-bis.2 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 sono complementari tra loro e riguardano: i) l'erroneo assolvimento dell'imposta da parte del cedente o prestatore, pur "in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile" (comma 9-bis.1); ii) l'erroneo assolvimento dell'imposta da parte del cessionario

o committente (con applicazione del meccanismo del *reverse charge*) "in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile" (comma 9-bis.2). In entrambi i casi le richiamate disposizioni specificano che, comunque, resta fermo "il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli artt. 19 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633".

Approfondimento IVA

qualche dubbio in relazione al rapporto tra il primo ed il secondo periodo, per i quali è necessario comprendere in quale modo si applicano le regole relative alla illegittima detrazione (primo comma) e quelle che invece consentono la detrazione (secondo comma), tenuto anche conto del fatto che le sanzioni applicabili a ciascuna fattispecie sono sensibilmente differenti. Inoltre, non può trascurarsi la circostanza che a queste disposizioni si aggiunge anche quella disciplinata dal successivo comma 8, lett. b), che pone a carico del cliente (allo scopo di evitare l'applicazione di sanzioni nei suoi confronti) l'onere della regolarizzazione delle operazioni per le quali ha ricevuto fattura non corretta; in questo caso è, infatti, previsto il versamento della maggiore imposta "eventualmente dovuta" (2). Infine, occorre anche chiedersi quale rapporto intercorra tra l'art. 30-ter (3) del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 (concernente la "Restituzione dell'imposta non dovuta") e la detraibilità della maggiore imposta addebitata.

In questo contesto, appare evidente come i contribuenti rischino di smarrirsi nella scelta (ove trattasi realmente di una facoltà concessa all'operatore economico) della norma più corretta, o meglio della sanzione meno gravosa.

2. IVA non dovuta e detraibilità dell'imposta

Nel corso degli anni la materia ha subito una certa evoluzione, che, negli ultimi tempi, sulla base delle sentenze della Corte di Giustizia e della Corte di cassazione, si è indirizzata verso l'indetraibilità dell'imposta eccedente quella realmente dovuta.

Occorre, tuttavia, ricordare che inizialmente era opinione comune che l'IVA, qualora fosse adde-

bitata in fattura, in assenza ovviamente di una volontà di frode delle parti contraenti, potesse consentire al cessionario/committente di poterla portare in detrazione. A tal riguardo, può ricordarsi la R.M. n. 334298 del 5 gennaio 1982, che, dopo aver individuato le ipotesi (disciplinate dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972) che facevano sorgere il diritto a detrazione (4), sottolineava come potesse risultare **legittima la detrazione dell'IVA**, nel caso di fattura emessa e regolarmente registrata dal cessionario con applicazione di un'aliquota superiore a quella dovuta (5). Tale assunto lo si poteva desumere anche da alcune pronunce giurisprudenziali, come, ad esempio, dalla sentenza della **Corte di cassazione** n. 7689 del 23 giugno 1992, in cui è stato affermato che può formare oggetto di detrazione l'IVA erroneamente addebitata a titolo di rivalsa per operazioni esenti, senza che sia necessario procedere alla rettifica dell'imposta. Questa tesi ha subito una prima parziale smentita con la sentenza n. 7602 del 10 luglio 1993, la quale, pur facendo intendere che può essere effettuata la detrazione per un'IVA erroneamente addebitata a fronte di operazione esente, esclude la possibilità di far ricorso alla detrazione per un'operazione (addebito di penale per inadempiamento) del tutto estranea all'ambito applicativo del tributo (6).

Dal canto suo la **Corte di Giustizia europea**, già con la decisione C-342/87, caso Genius Holding, ha affermato che l'esercizio del diritto a detrazione "non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura" (7). Con la sentenza C-454/98 del 19 settembre 2000, caso Schmeink & Cofreth e Strobel, ribadisce (punto 53) "l'esercizio del di-

(2) La formulazione testuale della norma porta a ritenere che rientrino in questo contesto anche operazioni per le quali è stata ricevuta fattura con indicazione di una imposta di ammontare superiore a quello dovuto.

(3) Per una più compiuta analisi del rimborso dell'imposta non dovuta si rinvia all'articolo degli stessi autori G. Giuliani - M. Spera, "Adeguamento delle norme IVA alle disposizioni unionali", in *il fisco*, n. 1/2018, pag. 25.

(4) La risoluzione segnalava che "l'ammissione al diritto alla detrazione dell'IVA, è subordinata alla sussistenza di determinati requisiti di carattere oggettivo e soggettivo".

(5) Il "principio dell'indebita detrazione (...) sussiste in tutti i casi in cui sia individuabile l'esercizio fraudolento o quanto meno illegittimo, di un inesistente diritto alla detrazione, come ad esempio nelle ipotesi di carenza dell'operazione, di mancato collegamento dell'acquisto con l'attività dell'impresa e di divieti previsti dalla legge per l'ammissione alla detrazione stessa".

(6) La sentenza n. 11457 ribadisce l'esclusione della detrazione per l'assoggettamento a tributo di operazioni fuori campo IVA, affermando che: "Ai sensi del combinato disposto degli

artt. 17, 18 e 19, del D.P.R. n. 633/1972, l'erroneo assoggettamento ad IVA di una operazione esclusa dal tributo dà vita a tre distinte posizioni giuridiche tra loro indipendenti: il diritto del cedente/prestatore di servizi ad avanzare istanza di rimborso all'Amministrazione finanziaria, il diritto del cessionario/committente a ripetere dal cedente/prestatore di servizi l'imposta pagata in via di rivalsa, ed il potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di escludere la detrazione IVA del cessionario/committente; pertanto, allorché venga addebitata in fattura l'IVA per una cessione di azienda (fattispecie assoggettabile esclusivamente ad imposta proporzionale di registro), solo il cedente può ripetere quanto versato senza titolo, mentre il cessionario può chiedere a quest'ultimo il rimborso della somma versata in via di rivalsa, ma non può portare la stessa in detrazione".

(7) In proposito, al punto 12 è stato rilevato che il Consiglio nella redazione della norma pertinente si è discostato sia dal testo della Seconda Direttiva, che da quello della proposta della Commissione relativa alla Sesta Direttiva "nelle quali il diritto di detrazione comprendeva ogni imposta fatturata per le merci

Approfondimento IVA

ritto di detrazione contemplato dalla Sesta Direttiva non si estende all'imposta dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura". Su questa scia si sono poi mosse numerose altre sentenze (8).

Infine, più di recente, la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 15178 del 2 luglio 2014 (ripresa in maniera conforme dalla sentenza n. 9942 del 15 maggio 2015) ha stigmatizzato il fatto che "in caso di operazione erroneamente assoggettata ad IVA (nella specie ad un'aliquota eccedente quella applicabile) non è ammessa la detrazione dell'imposta pagata e fatturata atteso che (...) l'esercizio del relativo diritto presuppone l'effettiva realizzazione di un'operazione assoggettabile a tale imposta nella misura dovuta".

3. Detraibilità della maggiore IVA addebitata in fattura

In questo contesto, appare apprezzabile lo sforzo del legislatore che, con le recenti modifiche, è intervenuto sull'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997 per apportare qualche correttivo al sistema, che, tuttavia, come accennato fa emergere diversi dubbi.

In primo luogo, se si effettua un raffronto tra primo e secondo periodo del comma in esame si rileva che nel primo periodo (9) si fa riferimento alla "illegittima detrazione", mentre nel secondo (10) sembrerebbe che la violazione si riferisca esclusivamente all'addebito di una maggiore imposta non dovuta, da parte del cedente/prestatore. Per poter dare un senso alle due disposizioni è necessaria una interpretazione logico-sistematica, in base alla quale si deve ritenere che il dettato del primo periodo intenda

sanzionare l'effettuazione della detrazione in **violazione dei limiti soggettivi e oggettivi** previsti dall'art. 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972. A tale riguardo, si pensi ad operazioni di acquisto prive dei requisiti di inerenza e/o afferenza, vale a dire operazioni non effettuate nell'esercizio di impresa, arte o professione, ovvero operazioni di acquisto di beni e servizi riferibili ad operazioni esenti o non soggette ad imposta (11); a queste vanno aggiunte, poi, le operazioni disciplinate dall'art. 19-bis1 per le quali esistono limiti o esclusioni alla detrazione. Da quanto detto si dovrebbe pervenire alla conclusione che il primo periodo dell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997 si riferisce alle citate ipotesi, le quali, solo con riferimento al conseguente illegittimo esercizio del diritto a detrazione, comportano l'applicazione della **sanzione amministrativa** pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. È questo il caso, solo per fare un esempio, del soggetto che effettua esclusivamente operazioni esenti, che non beneficia di alcun diritto alla detrazione, per cui, qualora avesse esercitato tale diritto, relativamente ad un acquisto effettuato (12), continua ad essere sanzionato nel modo suddetto (pagamento del 90% dell'importo portato in detrazione).

Passando ora all'esame del secondo periodo dell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, il primo dubbio che emerge dalla interpretazione letterale della norma è la distonia tra il soggetto, cessionario/committente, assoggettato a sanzione (ancorché da 250 a 10.000 euro), ed il soggetto, **cedente/prestatore**, che ha commesso la **violazione** (13). Questa interpretazione porterebbe a chiedersi se il cessionario/committente

fornite e per i servizi prestati al soggetto passivo". Al successivo punto 13 la Corte ha precisato che "l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute".

(8) A solo titolo esemplificativo si ricorda che nella sentenza relativa alle cause riunite C-78/02, C-79/02 e C-80/02, casi Karageorgou, Petrova e Vlachos, la Corte UE precisa al punto 49 che "La Sesta Direttiva non prevede espressamente il caso in cui l'IVA viene erroneamente indicata in una fattura, mentre in realtà essa non è dovuta. Ne consegue che, fino a quando tale lacuna non sarà colmata dal legislatore comunitario, spetta agli Stati membri il compito di ovviarvi".

(9) "Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione computata".

(10) "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 al-

la detrazione ai sensi degli artt. 19 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro".

(11) A tal fine, tengasi anche presente il disposto dell'art. 19, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, che individua tutta una serie di operazioni, le quali, seppure carenti del requisito della imponibilità, consentono, comunque, la detrazione dell'IVA relativa agli acquisti e alle importazioni di beni e servizi.

(12) A questo proposito, deve ritenersi irrilevante la circostanza che il cedente/prestatore abbia applicato un'imposta maggiore di quella dovuta, in quanto non si ricadrebbe mai nell'ipotesi prevista al secondo periodo dell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, essendovi una carenza totale del diritto a detrazione.

(13) L'art. 2, comma 2, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 prevede che "La sanzione è riferibile alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione". Per le persone giuridiche, analoga disposizione è contenuta nell'art. 7 del D.L. n. 269 del 30 settembre 2003.

Approfondimento IVA

possa evitare di essere sanzionato, attraverso un suo comportamento proattivo o se, invece, la sanzione sia sempre applicabile. La seconda soluzione, francamente, appare del tutto insoddisfacente e contraria alla logica del sistema.

In ogni caso, per dare un senso logico alla disposizione e rinvenire il comportamento non corretto del cliente che giustifica l'assoggettamento a sanzione, è necessario leggere tra le righe e rilevare che la violazione del cessionario/committente consisterebbe in una detrazione dell'IVA non corretta (14), che ora "fermo restando il diritto ... alla detrazione" è sanzionata in misura più lieve. Tuttavia, sarebbe lecito chiedersi cosa accade se il cliente una volta ricevuta la fattura con IVA maggiore di quella dovuta si limita a detrarre solo la parte effettivamente dovuta dell'imposta addebitata.

Per meglio comprendere la situazione si pensi al seguente **esempio**.

Il cedente addebita al cessionario un corrispettivo di 100 euro + IVA erroneamente calcolata al 22%, invece che al 10%, emettendo una fattura per un ammontare complessivo di 122 euro e versando all'Erario 22 euro di IVA. Non viene applicata sanzione al cedente.

Il cessionario dopo aver pagato al fornitore 122 euro, all'atto della detrazione (nell'ipotesi il cessionario ha diritto a detrazione nella misura del 100%) potrebbe avere uno dei seguenti comportamenti:

1) detrae l'intero importo di 22 euro. In questo caso ci troviamo nell'ipotesi prospettata dal secondo periodo dell'art. 6, comma 6, in esame, per cui deve essere considerata spettante la detrazione totale operata, ma il cessionario sarà assoggettato ad una sanzione da 250 a 10.000 euro, peraltro ravvedibile secondo le disposizioni dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997;

2) detrae solo 10 euro, in quanto riconosce che l'imposta applicata non è corretta. A questo punto, si pone il problema se non debba essere applicata la sanzione di cui al ripetuto secondo periodo ovvero se debba essere applicata la sanzione secondo i criteri indicati al punto 1, ma il contribuente avrebbe diritto a detrarre la restante parte dell'IVA pari a 12 euro.

Dall'analisi dell'esempio nascono una serie di dubbi che si auspica possano essere dissipati dall'Agenzia delle entrate con una chiara pronuncia in materia.

Il problema, tuttavia, si complica ulteriormente ove si passi all'esame del successivo comma 8, del più volte citato art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997. In questa disposizione, il legislatore richiama l'attenzione del **cessionario/committente** sul fatto che, essendo parte di una specifica transazione, non può disinteressarsi degli effetti fiscali della stessa, ma deve attivarsi per evitare che gli

siano applicate sanzioni. Nel caso di specie, l'analisi va condotta sulla lett. b) dello stesso comma 8, con riferimento alla quale emerge che: "Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi (...) 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 cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità: (...)

b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'Ufficio indicato nella lett. a) [N.d.R. Ufficio competente nei suoi confronti], 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".

Prima facie potrebbe sembrare che l'Erario intenda far regolarizzare solo una fattura con imposta inferiore a quella reale, ma se ci si sofferma sulle parole "previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta", si dovrebbe pervenire alla conclusione della necessità della regolarizzazione anche in caso di imposta esposta in fattura superiore a quella dovuta. È necessario, perciò, comprendere se la coesistenza delle diverse disposizioni, di cui nessuna risulta abrogata, crei un vero e proprio paradosso.

Tuttavia, volendo dare un senso logico alle diverse regole esposte, apparirebbe corretta la seguente conclusione per ciò che riguarda l'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997:

- il primo periodo del comma 6 riguarda i casi in cui la detrazione si presenta illegittima in quanto priva di qualche requisito;

- il secondo periodo dello stesso comma 6 amplia la possibilità di detrarre l'intero ammontare addebitato in fattura, con applicazione della sanzione ivi prevista, considerando, comunque, irregolare il comportamento del cliente che abbia detratto un'imposta maggiore (sempreché, ovviamente, questa sia stata versata dal cedente/prestatore e, di conseguenza, percepita dall'Erario); per contro, qualora il cessionario/committente non abbia detratto l'IVA in eccesso, non dovrebbe tornare applicabile alcuna sanzio-

(14) Anche con riferimento a ciò, apparirebbe legittimo chiedersi se una detrazione in misura superiore a quella corretta non ricada nella sanzione di cui al primo periodo come "ille-

gittima detrazione", ma in questo caso ci troveremmo di fronte ad un sistema non comprensibile, che si avviluppa su se stesso creando un paradossale circolo vizioso.

Approfondimento IVA

ne (salvo l'obbligo di regolarizzare l'operazione secondo quanto indicato nel punto successivo); - la lett. b) del comma 8 deve essere considerata come norma residuale, diretta a colpire casi diversi da quelli di cui al punto precedente, come, ad esempio, operazioni per le quali sia stata esposta in fattura un'imponibile/imposta inferiore a quello reale, ovvero a consentire al cessionario/committente di non essere assoggettato ad alcuna sanzione, qualora abbia regolarizzato l'operazione, con maggiore IVA addebitata in fattura, e detratto l'imposta effettivamente dovuta.

Sarebbe, tuttavia, opportuno, anche in questo caso, un intervento chiarificatore in materia da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In conclusione, si ricorda che il nuovo sistema è diretto a creare una maggiore simmetria con le analoghe sanzioni previste in caso di **erronea applicazione del meccanismo dell'inversione contabile**, tutte situazioni legate tra loro dalla circostanza che l'imposta risulta effettivamente versata, per cui il sistema vuole essere esclusivamente semplificativo, considerato che la sanzione (in misura non elevata) assurge a stimolo all'adempimento corretto, nell'ottica della mancanza di danno per l'Erario.

Infine, non va trascurata la circostanza che l'applicazione del ricordato secondo periodo del comma 6 dell'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997 fissa il principio per cui la detrazione dell'imposta non dovuta non potrà essere effettuata qualora l'operazione sia stata effettuata con un chiaro intento di frode fiscale.

4. Rapporti con la restituzione dell'imposta non dovuta

Una ulteriore questione da esaminare riguarda il nuovo art. 30-ter (15) del D.P.R. n. 633/1972, intitolato "Restituzione dell'imposta non dovuta",

e le sue interconnessioni con la possibilità per il cliente di effettuare la detrazione totale dell'IVA addebitatagli, anche se non dovuta.

In verità, il primo dubbio che sorge riguarda l'ipotesi in cui il cessionario/committente non abbia diritto a detrazione per carenza dei presupposti soggettivi o oggettivi per tale esercizio (come ad esempio nel caso di soggetto passivo che effettua esclusivamente operazioni esenti). In linea di principio, come già ricordato in precedenza, la Corte di cassazione, con la sentenza n. 11457/2005, ha evidenziato che il cessionario/committente ha diritto "a ripetere dal cedente/prestatore di servizi l'imposta pagata in via di rivalsa", mentre la richiesta di restituzione dell'IVA indebita all'Amministrazione finanziaria può essere effettuata solo dal cedente/prestatore. Tuttavia, la Corte di Giustizia UE nella sentenza C-35/05 del 15 marzo 2007, caso Reemtsma, nel ribadire che titolato a chiedere il **rimborso di somme indebitamente versate** è solo il cedente/prestatore (16) ha, comunque riconosciuto la possibilità per il cessionario/committente di poter recuperare direttamente dall'Amministrazione finanziaria l'imposta indebitamente fatturata (17).

Orbene, occorre stabilire se l'art. 30-ter citato consenta solo al cedente/prestatore di ottenere il rimborso dell'imposta dall'Amministrazione finanziaria o se questo diritto compete anche al cessionario/committente, atteso che il comma 1 del ripetuto art. 30-ter fa riferimento genericamente al soggetto passivo, mentre solo nel comma 2 si parla di cedente/prestatore. Secondo una interpretazione logico-sistematica si dovrebbe pervenire alla conclusione che il recupero dell'IVA presso l'Amministrazione fiscale è possibile **solo a favore del cedente/prestatore**, considerato che una delle condizioni richieste

(15) Il menzionato art. 30-ter stabilisce:

"1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad 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 due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".

(16) Al punto 39 della sentenza C-35/05, la Corte afferma che "in via di principio, un sistema come quello in discussione

nella causa principale, in cui, da un lato, il prestatore che ha versato erroneamente l'IVA alle autorità tributarie è legittimato a chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore, rispetta i principi di neutralità ed effettività".

(17) Il punto 41 della citata sentenza della Corte di Giustizia precisa, altresì, che "se il rimborso dell'IVA risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del prestatore, detti principi possono imporre che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie. Gli Stati membri devono dunque prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività".

(cfr. comma 2) è la restituzione dell'imposta a favore del cessionario/committente (18).

In conseguenza di quanto detto, se si mette in correlazione l'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972, con l'art. 6, comma 6, secondo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997, si dovrebbe giungere alla conclusione che l'addebito di una maggiore imposta non dovuta dà diritto al cessionario/committente di detrarre l'intero ammontare dell'IVA esposta in fattura (secondo le precisazioni sopra formulate). Per contro, il cedente/prestatore potrebbe non chiedere la restituzione dell'imposta, lasciando che sia il cliente a regolarizzare l'operazione mediante detrazione; oppure, qualora il fornitore si attivasse per la restituzione dell'IVA indebita, la restituzione in capo al cessionario/committente comporterebbe l'obbligo per quest'ultimo di effettuare una variazione in aumento per ridurre la maggiore detrazione effettuata, ciò, tuttavia, non gli consentirebbe di recuperare l'importo della sanzione già versata.

Peraltro, qualora il cliente non avesse alcun diritto alla detrazione, l'unica strada sarebbe quella della **restituzione dell'imposta da parte del fornitore**, secondo quanto previsto dal ripetuto art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972; ma, considerato che il cedente/prestatore potrebbe non attivare il predetto art. 30-ter, in quanto non avrebbe un effettivo vantaggio in merito al recupero dell'imposta, ciò lascerebbe il cliente in una situazione di "sofferenza" economica, salvo l'attiva-

zione di una procedura giudiziaria per il recupero dell'IVA nei confronti del cedente/prestatore, con i connessi innegabili oneri economici.

Altra situazione da non trascurare, potrebbe essere quella del cliente, il quale, a fronte di un'IVA parzialmente non dovuta (applicazione di un'aliquota più elevata di quella effettiva) addebitata in fattura, abbia ritenuto opportuno **detrarre solo l'imposta corretta**, attivando, altresì, la procedura di regolarizzazione dell'art. 6, comma 8, lett. b), del D.Lgs. n. 471/1997 (19). In questo caso, in presenza dell'inerzia del fornitore, il cessionario/committente potrebbe avere interesse a ritornare sui suoi passi e detrarre l'intera imposta addebitatagli, secondo la previsione del precedente comma 6, secondo periodo? A nostro avviso, questa strada non sarebbe percorribile, in quanto in presenza di un adempimento corretto non apparirebbe possibile effettuare una ulteriore "correzione", facendo ricorso ad un adempimento scorretto e sanzionabile, per cui al cessionario/committente rimarrebbe solo la strada della ripetizione dell'indebito nei confronti del fornitore, mediante una richiesta da far valere in via civilistica.

Dall'esame sintetico della materia, sin qui operato, si è potuto riscontrare che sono numerosi i dubbi che emergono, per cui diventa sempre più urgente ed auspicabile un intervento dirimente ed esplicativo dell'Agenzia delle entrate.

(18) Per contro si potrebbe presumere che il cliente può attivarsi direttamente presso l'Agenzia delle entrate, solo quando ciò risulti impossibile per il fornitore secondo quanto previsto dalla citata sentenza della Corte di Giustizia C-35/05.

(19) In questo caso, come nel precedente, per semplicità non si prendono in considerazione gli effetti di deducibilità dei costi connessi con il versamento di un'IVA indebitabile.