

Nota di variazione anche se l'IVA accertata non viene pagata

La giurisprudenza comunitaria offre una chiave di lettura nel caso in cui un cliente non paghi la maggiore imposta accertata

/ Vincenzo CRISTIANO

Nell'articolata (e rivisitata) struttura dell'[art. 26](#) del DPR 633/72 risulta non disciplinata un'altra fattispecie in materia di **variazioni in diminuzione**, collegata all'addebito *ex post* dell'IVA, dovuta e corrisposta dal fornitore in seguito ad accertamento notificato dall'Agenzia delle Entrate.

Tanto prevede l'[art. 60](#) comma 7 del DPR 633/72 in base al quale, nella formulazione attuale, "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".

In sostanza, la disposizione ammette il **diritto di rivalsa** della **maggiore imposta** accertata, quale immediata reazione legislativa ad una critica avanzata in sede europea (*cf.* Procedura di infrazione n. 2011/4081), avente ad oggetto la salvaguardia del principio di matrice comunitaria della neutralità dell'imposta.

A ben vedere, *ante* modifica, il soggetto passivo resta inciso dalla maggiore IVA accertata, in palese contrasto al principio secondo cui l'imposta deve gravare unicamente sul soggetto passivo consumatore del bene o del servizio.

Se, dunque, è normativamente ammessa la rivalsa *a posteriori*, occorre interrogarsi su quale sia lo scenario se il **cliente**, "raggiunto" dalla variazione in aumento effettuata dal fornitore, non proceda contestualmente al pagamento dell'imposta dovuta, in riferimento ad un maggiore imponibile (come, ad esempio, si verifica nel caso di sotto-fatturazione originaria dell'operazione a monte, successivamente integrata in aumento per effetto dell'attività accertativa messa in moto dall'Agenzia delle Entrate).

Ebbene, in ipotesi come quella poc'anzi citata, pare logico che il fornitore abbia diritto non solo di esercitare la rivalsa, ma anche che la maggiore imposta sia ad

esso versata dal cliente. Quest'ultimo esercita, poi, il diritto di detrazione, in quanto spettante, completando così il quadro di perfetta **neutralità dell'imposta**, anche in sede di accertamento.

Se però quanto sopra enunciato può configurarsi come ipotesi "naturale", e quasi scontata, occorre aggiungere che il panorama si complica, ovviamente, nel caso in cui il cliente non provveda al pagamento, o perché in disaccordo con l'addebito della maggiore imposta, o, più semplicemente, perché non nelle condizioni di adempiere. Circostanza, quest'ultima, che tipicamente si manifesta quando il cliente sia parte ad esempio di operazione "in odore" di frode che abbia preordinato lo stato di insolvenza non solo nei confronti dell'Erario ma anche dei terzi e, quindi, del suo fornitore.

Al riguardo, la giurisprudenza della Corte di Giustizia pare offrire una chiave di lettura della disposizione normativa, nella parte in cui l'assenza di effettiva rivalsa "contrasterebbe, peraltro, con la regola secondo cui l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello **percepito dal soggetto passivo**. Ciò non avverrebbe, invece, qualora il fornitore avesse, secondo il diritto nazionale, la possibilità di aggiungere al prezzo concordato un supplemento pari all'imposta applicabile all'operazione e di recuperare quest'ultimo presso l'acquirente del bene" (si veda, in particolare, sentenze *Elida Gibbs*, relativa alla causa [C-317/94](#), punto 24; *Goldsmiths*, relativa alla causa [C-330/95](#), Racc. pag. I_3801, punto 15, nonché *Balkan and Sea Properties e Provadinvest*, relativa alla causa [C-621/10 e C-129/11](#), punto 44).

In altri termini, e prendendo a "prestito" le parole della Corte, occorre doverosamente **ammettere la rettifica** anche nell'ipotesi di **rivalsa a posteriori**, a meno che si voglia sostenere che il diritto di rivalsa introdotto nell'art. 60 comma 7 del DPR 633/72 abbia un uso prettamente "formale" e non espliciti efficacia ogni qualvolta la rivalsa non sia possibile.

È bene tuttavia ricordare che una siffatta lettura determinerebbe un *revirement* della preesistente situazione normativa, ossia di incisione definitiva del fornitore, che le successive modifiche normative hanno, al contrario, inteso eliminare.