

LA RIVALSA DELL'IVA ACCETATA (approfondimento)

(art. 60 comma 7 del D.P.R. 633/1972)

di Benedetto Santacroce¹

Il funzionamento dell'Iva è fondato sul principio cardine per cui l'operatore economico non deve rimanere gravato in via definitiva dall'Iva dovuta nell'ambito della propria attività, in quanto *"il funzionamento normale del sistema comune dell'Iva ... garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività²"*.

Si tratta appunto del principio di neutralità che rappresenta uno degli elementi essenziali per il corretto funzionamento dell'imposta che, come indica l'art. 1, par. 2, Direttiva 2006/112/CE, deve essere applicato fino allo stadio del consumo finale, ovvero fino all'acquisizione definitiva dell'imposta sul bene o sul servizio. Dunque, nell'applicazione fisiologica dell'imposta, la neutralità del tributo è garantita, nella fase del processo economico in cui il soggetto passivo è parte attiva dell'operazione, dalla possibilità per costui di recuperare l'Iva nei confronti del cessionario/committente esercitando la rivalsa. In questo modo il soggetto rimane indenne dal tributo, traslando il peso finanziario dell'imposta sul cessionario/committente che è consumatore finale o si comporta come tale³. La neutralità è quindi fondamentale per evitare che, nelle fasi intermedie del ciclo economico, l'operazione sia tassata, anche solo in parte, garantendo, così, che essa possa giungere alla fase del consumo scevra da distorsioni derivanti dal carico fiscale⁴.

È evidente che, in sede unionale, l'Iva è assolutamente definita come un'imposta sui consumi e che deve quindi rimanere neutrale rispetto agli operatori economici. La corretta applicazione del principio di neutralità, in quanto essenza stessa del meccanismo dell'Iva, deve essere sempre assicurata, per cui la possibilità di recupero dell'imposta in rivalsa deve essere data al soggetto passivo anche nel caso in cui

¹ Avvocato tributarista in Roma e Milano. Professore a contratto Università Niccolò Cusano - Roma

² Sul tema, tra le tante, cfr. sentenza CGE 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96; Id., 22 febbraio 2001, causa C-408/98; Id., 21 aprile 2005, causa C-25/03; Id., 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07; Id., 29 luglio 2010, causa C-188/09; Id., 13 marzo 2014, causa C-204/13; Id., 11 dicembre 2014, causa C-590/13.

³ Diversamente nel caso in cui l'imposta riguardi beni o servizi utilizzati dalla persona medesima per consumi privati e non per attività lavorative imponibili. In questo senso cfr. sentenza CGE 21 aprile 2005, cit.

⁴ È bene ricordare che, la neutralità dell'imposta deve essere intesa non solo a favore dell'operatore, ma anche dell'Erario, in quanto anch'esso deve rimanere indenne dall'addebito e dall'accredito dell'imposta nelle fasi intermedie, fino alla percezione definitiva dell'imposizione quando l'operazione transita al consumo. Così P. Centore, *Codice Iva nazionale e comunitaria commentato*, ed. II (Milano, 2012), pag. 667.

l'imposta sia stata versata a seguito di un accertamento dell'Amministrazione finanziaria, senza però perdere di vista l'interesse dell'erario al recupero dell'imposta⁵.

1. L'evoluzione dell'istituto: dal divieto al diritto di rivalsa

Nella disciplina previgente⁶, l'imposta o la maggiore imposta pagata a seguito di accertamento o rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria era destinata a rimanere definitivamente a carico del cedente/prestatore, nei cui confronti era stato eseguito l'accertamento o la rettifica, in quanto la norma prevedeva il divieto espresso di rivalsa dell'Iva pagata per effetto di avviso di accertamento ex art. 60, comma 7, del DPR 633/1972⁷. Secondo la Relazione governativa allo schema del decreto, l'art. 60, comma 7, aveva una duplice *ratio*: da un lato, la disposizione aveva intenti sanzionatori⁸; dall'altro, era dettata dall'esigenza di certezza dei rapporti giuridici, evitando che, anche a distanza di tempo, il cedente/prestatore potesse riaprire gli stessi rapporti giuridici, chiedendo al cliente il pagamento dell'Iva non addebitata in precedenza. Tale finalità trovava conferma anche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione⁹, secondo la quale nel vecchio art. 60, comma 7, l'esigenza di stabilità dei rapporti giuridici assumeva, per legge, un carattere assolutamente prevalente rispetto al principio di neutralità dell'Iva e dell'imposizione a carico del consumatore finale. Dunque, sulla base della presunta compatibilità con i principi comunitari di tale disciplina, è bene ricordare che la stessa si applicava alle sole fattispecie di evasione, ovvero alle operazioni non fatturate, mentre non era applicabile alle operazioni annotate e fatturate, anche se, per errore, senza Iva. Infatti, il divieto di rivalsa andava coordinato con la prescrizione relativa alla fatturazione integrativa delle operazioni ex art. 26, comma 1 e 4 del DPR 633/1972, per omessa fatturazione originaria e per la correzione di errori materiali. La giurisprudenza di legittimità individuava nell'emissione dell'avviso di accertamento il confine tra le due normative. Per cui, il soggetto passivo, finché non fosse stato emesso un avviso di accertamento, poteva esercitare la rivalsa integrando la fattura

⁵ Infatti non è mancato chi ha avanzato dei dubbi sul fatto che tale principio possa esplicare a pieno la sua funzione qualora si cada nella fase patologica del tributo, ovvero qualora in sede di accertamento sia emersa una non corretta applicazione dell'imposta, dovendo cercare in tal caso di salvaguardare allo stesso tempo gli interessi del cedente/prestatore e la pretesa dell'Erario: così G. Giuliani e M. Spera, *Rivalsa da accertamento e variazione in diminuzione per mancato pagamento dell'Iva*, in *Il fisco* n. 22 del 2016, pag. 1-2140.

⁶ Ovvero prima delle modifiche introdotte con il D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, c.d. "decreto liberalizzazioni", convertito con modificazioni dalla L. 24 marzo 2012, n. 27.

⁷ Art. 60, comma 7, DPR 633/1972 (nella versione previgente): «*Il contribuente non ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento o della rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi*».

⁸ La natura di "sanzione impropria" faceva ritenere che il divieto di rivalsa non violasse i principi dell'Unione Europea che sono alla base del meccanismo dell'Iva. La Corte di Giustizia, nella sentenza 7 dicembre 2010, causa C-285/09, aveva infatti implicitamente ammesso le sanzioni improprie nazionali, nel rispetto del principio di proporzionalità secondo cui tali misure, giustificate dalla necessità di rendere più efficace la riscossione dell'imposta, non devono eccedere quanto è necessario per conseguire gli obiettivi perseguiti, ovvero devono comportare il minor pregiudizio possibile ai principi stabiliti dal diritto dell'Unione.

⁹ V. Corte di Cassazione, sent. 3291/2012; Id., sent. 14578/2010; Id., sent. 24794/2005 e sent. 6714/1996.

originaria ovvero emettendo una fattura tardiva¹⁰. Del tema si occuparono i dottori commercialisti i quali, con la norma di comportamento n. 179 del dicembre 2010 (AIDC), osservarono che se il divieto previsto dall'art. 60, comma 7, fosse stato esteso a tutte le operazioni soggette a rettifica o ad accertamento, per cui l'art. 26, comma 1, prescrive l'emissione della fattura integrativa, ciò avrebbe comportato l'abrogazione implicita di tale disposizione. Pertanto l'AIDC, in maniera più forte rispetto alla Corte di Cassazione, affermava la prevalenza dell'art. 26, comma 1, sull'art. 60, comma 7, cosicché, nel caso di una fattura emessa con aliquota inferiore a quella dovuta e contestata dall'Ufficio con avviso di accertamento, la fattura integrativa emessa dal cedente/prestatore avrebbe comportato il superamento del divieto di cui all'art. 60, comma 7.

Nel 2011 la Commissione Europea, in seguito alla procedura di infrazione n. 2011/2081, aveva sollevato dubbi sulla compatibilità di tale divieto rispetto all'art. 167 della Direttiva Iva 2006/112/CE¹¹, ritenendolo in contrasto con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, in quanto misura che alterava la tipica funzione dell'Iva – ovvero quella di incidere sul consumatore finale – con il rischio di creare inoltre una doppia imposizione, laddove il recupero in capo al cedente, in sede di accertamento, dell'Iva non applicata fosse avvenuto in un passaggio intermedio del processo di produzione/distribuzione del bene o servizio.

Allo scopo di sanare la procedura di infrazione a suo carico, il legislatore è intervenuto sul tema, ripristinando la neutralità, ovvero la simmetria tra "esigibilità" e "detrazione" del tributo, con l'art. 93 del c.d. "decreto liberalizzazioni" (ovvero D.L. del 24 gennaio 2012, n. 1). La novella legislativa ha così introdotto finalmente il diritto del cedente/prestatore di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari/committenti.

2. La disciplina attuale e le sue criticità

Il nuovo comma 7 dell'art. 60 DPR 633/1972 stabilisce 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 ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione"*. In sostanza, in caso di accertamento/rettifica, il fornitore ha diritto di rivalersi

¹⁰ Corte di Cassazione, sent. 3291/2012.

¹¹ Art. 167 della Direttiva 2006/112/CE: *"Il diritto alla detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile"*. Questa regola indica chiaramente l'origine del diritto stesso e lo collega in modo diretto ed inscindibile all'effettuazione dell'operazione che lo ha generato. Dalla lettura della disposizione nella logica dell'imposta risulta chiaro che il diritto a detrazione è uno degli elementi fondamentali che consente di raggiungere due obiettivi: garantire, da una parte, la neutralità dell'imposta e consentire, dall'altra, di traslarla nei confronti del consumatore finale. Sul punto cfr. B. Santacroce, *La detrazione e la liquidazione dell'imposta* vol. 8, in *Guida all'Iva* (Milano, 2015) pag. 1.

dell'imposta nei confronti del proprio cliente, a condizione che provveda al pagamento dell'Iva accertata, delle sanzioni e dei relativi interessi. Il cliente, destinatario della rivalsa, ha diritto di portare in detrazione l'Iva addebitata entro il termine di presentazione della dichiarazione del secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta addebitata. Dal lato del fornitore, ai fini della rivalsa, l'Amministrazione finanziaria richiede l'emissione di una fattura (o nota di variazione in aumento ex art. 26, comma 1, DPR 633/1972), che contenga, oltre agli altri dati previsti dalla legge, gli estremi identificativi dell'atto di accertamento. Dal lato del cliente, invece, il diritto di detrazione che scatta solo dopo che il cessionario/committente ha corrisposto l'Iva al fornitore, deve esercitarsi mediante annotazione del documento recante addebito in via di rivalsa dell'Iva accertata nel registro ex art. 25 DPR 633/1972. Al committente/cessionario è richiesta l'osservanza degli ordinari doveri di diligenza e cautela in ordine alla verifica della correttezza e regolarità del documento emesso dal cedente/prestatore¹².

Riguardo tale disciplina è opportuno fare alcune brevi osservazioni.

- Innanzitutto, occorre sottolineare che la nuova norma attribuisce in capo al cedente/prestatore una mera facoltà di rivalsa a seguito dell'accertamento, e non un obbligo al pari di quanto previsto dall'art. 18 del DPR 633/1972, facoltà inoltre subordinata alla condizione che vengano pagate, insieme all'imposta, anche le sanzioni e gli interessi. Con particolare riguardo alle sanzioni, è stata notata *"l'irragionevolezza delle condizioni del pagamento delle stesse ai fini dell'esercizio della facoltà di rivalsa"*¹³, soprattutto laddove il contribuente decida di prestare acquiescenza alla pretesa impositiva, versando la maggiore imposta accertata, ma allo stesso tempo decida di contestare la sanzione irrogata. Si potrebbe così giungere all'assurda conclusione che al contribuente che coltiva la lite per contestare l'irragionevolezza delle sanzioni accertate, risultato vincitore su questo punto, potrebbe essere exceptio il venir meno del diritto di rivalsa. Se in un certo qual modo la subordinazione del diritto di rivalsa dell'Iva al pagamento della stessa, oltre agli interessi e alle sanzioni potrebbe essere giustificato dal fatto che il tutto avviene nella fase patologica del tributo, non è ammissibile, in quanto non conforme con i

¹² Secondo la giurisprudenza di legittimità, l'art. 6, comma 8 del D.Lgs. 471/97 costituisce la fonte di un obbligo per il cessionario od il committente di *"emendare 'irregolarità' commesse dal debitore d'imposta in sede di fatturazione, e, quindi, ponendo obblighi correlati alla redazione di un documento, è riferibile ai vizi che ne evidenzino nel caso concreto la divergenza dallo schema legale, per errori, incompletezze o lacune di contenuto. L'uso di detto termine nel suo significato proprio trova inequivoca conferma nel rilievo che la regolarizzazione richiesta al cessionario o committente consiste nel fornire le indicazioni dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, il quale appunto elenca gli elementi da inserirsi nella fattura. L'inclusione, fra i compiti del cessionario o committente, di un apprezzamento critico, su quanto l'emittente di fattura completa dichiara in ordine alla non imponibilità dell'operazione, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza dell'ufficio finanziario e, dunque, andrebbe oltre la ratio di assicurare all'ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento 'privato' in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta. Una dilatazione delle incombenze in discorso, nel senso voluto dall'Amministrazione, non sarebbe del resto coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente"* (Cass. 1841/00; conforme Cass. 4284/01).

¹³ Cfr. il documento *"La rivalsa dell'Iva accertata e problematiche applicative"*, redatto in occasione del Convegno organizzato dall'ODCEC di Milano (Milano, 31 maggio 2013) pag. 10.

principi comunitari del meccanismo di funzionamento dell'Iva, il fatto che il cessionario/committente possa detrarre l'imposta solo dopo aver pagato l'Iva addebitatagli in rivalsa dal cedente/prestatore. Anche dal punto di vista del cliente, infatti, la norma è ancorata al criterio di cassa. La condizione del pagamento al fornitore, introducendo un nuovo elemento di contrasto con le regole dettate dalla Direttiva Iva, ha formato oggetto, nel maggio 2013, di una specifica denuncia da parte della Commissione AIDC di studio della Compatibilità di Leggi e Prassi Tributarie italiane con il Diritto dell'Unione Europea di Milano. Secondo le osservazioni della Commissione, la norma interna sarebbe incompatibile, nello specifico, con all'art. 178, lett. a) della Direttiva Iva, il quale prevede che per l'esercizio della detrazione è sufficiente essere in possesso di una fattura, conforme alla disciplina EU, non rilevando affatto il pagamento dell'Iva al proprio creditore in rivalsa. Subordinare la detrazione all'effettivo previo pagamento dell'Iva *"comporterebbe che il soggetto passivo (il cliente) sarebbe soggetto, per un certo periodo, ad un'imposizione economica cui non è tenuto e che il sistema delle detrazioni mira appunto ad evitare¹⁴"*, evidenziando un insanabile contrasto della norma in esame con la normativa UE. Richiamando l'orientamento della Corte di Giustizia in merito, in particolare il principio secondo cui, in assenza di deroghe, *"è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di dedurre (rectius detrarre) 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'erario¹⁵"*, la Commissione AIDC ha affermato che il cliente che subisce la rivalsa ha dunque diritto di detrazione indipendentemente dalla circostanza che il corrispondente importo sia previamente corrisposto all'erario, in quanto gli effetti che discendono dal rapporto patologico fra erario e fornitore non possono estendersi al successivo rapporto fra quest'ultimo (rivalsante) e il suo cliente (rivalsato) essendo rimasto, tale secondo rapporto, del tutto estraneo al primo patologicamente accertato. Inoltre, osserva la Commissione, il fatto che l'erario, prima della rivalsa, è stato già soddisfatto per via del pagamento dell'imposta, sanzioni e interessi da parte del soggetto accertato, dovrebbe bastare, per cui non è chiaro il motivo per il quale la detrazione del cliente dovrebbe essere, a sua volta, di nuovo sottoposta alla condizione del previo versamento dell'Iva al fornitore. Ancora, il fatto stesso che l'Erario abbia già incassato la maggiore imposta dovuta in seguito all'accertamento, comporterebbe l'immediato ed incondizionato diritto di detrazione del soggetto destinatario della rivalsa, pena l'introduzione di un gap temporale tra l'introito erariale e il suo riconoscimento a credito, con evidente lesione del principio di neutralità. In definitiva, se la posposizione temporale della nascita del diritto di rivalsa rispetto al momento in cui l'imposta diventa esigibile (ovvero al momento dell'effettuazione dell'operazione) sembrerebbe giustificata a causa della sua collocazione in una fase patologica dell'applicazione dell'imposta (in quanto dovuta per effetto di un atto di accertamento), lo stesso non potrebbe dirsi per la detrazione dell'Iva da parte del rivalsato. In

¹⁴ Sentenza CGE 29 marzo 2012, causa C-414/10.

¹⁵ Sentenza CGE 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04 e sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, 355/03 e 484/03.

questo senso l'art. 60, comma 7, sottoporrebbe il diritto a detrazione del cliente, che subisce la rivalsa, a una condizione non prevista sul piano comunitario e lesiva del principio di neutralità.

- In secondo luogo, come chiarito dalla Circolare 35/E/2013, è bene ricordare che un presupposto fondamentale per l'applicazione dell'art. 60, comma 7, è che l'avviso di accertamento sia divenuto definitivo o attraverso uno degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario previsti dall'ordinamento o per mancata impugnazione dell'atto di accertamento nei termini previsti dalla legge, ovvero, a seguito del passaggio in giudicato della sentenza, nell'ipotesi di contestazione, in sede giudiziale, della pretesa dell'amministrazione finanziaria. Al contrario, non è ammessa la rivalsa, né l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta o della maggiore imposta versata a seguito di atti non divenuti definitivi, ovvero nelle ipotesi di Iva versata all'erario a titolo provvisorio. Inoltre, la norma fa e ha sempre fatto riferimento ad avvisi di accertamento o rettifica. Nulla dice per il caso di notifica di un processo verbale di constatazione. Con un'interpretazione restrittiva della norma in esame potrebbe ritenersi che la rivalsa non sia ammessa nel caso in cui venga notificato un processo verbale di constatazione (che, come noto, non costituisce un atto impositivo qual è, invece, l'avviso di accertamento o l'avviso di rettifica). Si pone, però, il tema del processo verbale di constatazione archiviato dall'Agenzia delle Entrate (ad esempio, a seguito delle osservazioni previste dall'art. 12 della L. 212/2000) con un atto interno dell'Agenzia delle Entrate, di cui non è prevista la notifica al contribuente. Si pone altresì il caso in cui l'imposta sia regolarizzata dal contribuente a seguito di processo verbale di constatazione utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 Dlgs 472/97) come modificato dalla L. 190/2014. Ne consegue che l'interpretazione restrittiva della norma in esame non pare corretta, potendosi invece ammettere l'esercizio della rivalsa al di fuori delle condizioni prescritte dall'art. 60, comma 7 anche in caso di notifica di un processo verbale di constatazione o, comunque, in caso di ravvedimento operoso considerando in tal caso soddisfatte dette condizioni. Verrebbe così garantita la ratio della disposizione di assicurare la neutralità dell'Imposta versata. Giova peraltro rammentare, con riguardo al caso del ravvedimento, che la norma in esame è stata scritta in presenza di un quadro normativo differente. In precedenza e fino al 31 dicembre 2015 il contribuente, infatti, poteva definire un processo verbale di constatazione con un'adesione al PVC che rientrava a pieno titolo tra gli istituti deflattivi, che ora è stato abrogato e, di fatto, è stato sostituito dalla possibilità di utilizzare l'istituto del ravvedimento operoso. Pertanto, nell'ipotesi in cui si sostenesse che la notifica di un processo verbale di constatazione impedisca l'esercizio tardivo della rivalsa, non potrebbe negarsi che le condizioni stabilite dall'art. 60 comma 7 si considerino soddisfatte a seguito della regolarizzazione attraverso il ricorso al ravvedimento operoso.
- Quanto al rapporto che si viene a creare tra la modalità di pagamento dell'Iva accertata e la rivalsa, occorre osservare che, nel caso di pagamento rateale all'Erario, da parte del fornitore, dell'Iva o maggiore Iva definitivamente accertata, ci si era chiesto se la rivalsa potesse essere esercitata

progressivamente, in relazione al pagamento delle singole rate, o solo a seguito dell'integrale estinzione del debito erariale. L'Amministrazione finanziaria (Circ. 35/E/2013), dopo aver ricordato che la procedura di rateazione si perfeziona con il versamento della prima rata, che rende definitivo l'accertamento, ha chiarito che, in questi casi, il diritto di rivalsa può essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate. Pertanto, in caso di pagamento rateale dell'imposta accertata, anche la rivalsa potrà avvenire ratealmente, non senza complicazioni di natura operativa. In realtà, si ritiene che tale disposizione di prassi sia per certi versi contraddittoria in quanto, da un lato, è precisato che presupposto della rivalsa da accertamento è la definitività dell'avviso di accertamento; dall'altro, invece, nel caso specifico di pagamento in forma rateale da parte del contribuente accertato, la rivalsa è ammessa anch'essa "rateizzata", nel senso che potrà essere esercitata solo per la quota parte oggetto del pagamento all'Erario, ma non nella sua interezza, pur essendo già divenuto definitivo l'avviso di accertamento con il pagamento della prima rata¹⁶.

Laddove poi, l'Iva accertata sia assolta dal cedente, in parte mediante versamento ed in parte mediante compensazione con un credito Iva riconosciuto in sede di definizione dell'accertamento, l'ammontare di Iva oggetto di rivalsa è pari all'ammontare complessivamente dovuto, comprensivo della quota di debito estinta per compensazione (e quindi non limitato al minore importo pagato mediante F24). In assenza di una espressa previsione di prassi, alla luce delle norme di diritto civile sulla materia, si può ritenere che la compensazione (art. 1241 c.c.), quale modo di estinzione di un'obbligazione diverso dall'adempimento, ma pur sempre di natura soddisfattiva, possa essere validamente usata, in luogo del pagamento, anche dal cliente nei cui confronti è esercitata la rivalsa ex art. 60, comma 7, nel caso in cui vanti un credito nei confronti dello stesso fornitore.

- Un'altra osservazione da fare riguarda la necessità di salvaguardare il principio di neutralità anche nell'ipotesi di reverse charge. L'art. 60, comma 7, deve trovare applicazione anche laddove il soggetto tenuto al versamento dell'Iva sia, in luogo del cedente/prestatore, il cessionario/committente, riconoscendo il diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta a debito, versata in seguito all'accertamento. Nel regime dell'inversione contabile, il debito d'imposta, infatti, è assolto dal cessionario/committente mediante l'annotazione contabile dell'Iva nei registri ex artt. 23 e 25 DPR 633/1972. Ad eccezione dei casi di indetraibilità oggettiva e soggettiva, l'assolvimento dell'Iva in *reverse* non dà origine ad un esborso finanziario in capo al cessionario/committente. Detto ciò, secondo quanto precisato dalla Circolare 35/E/2013, continuano a valere le considerazioni fatte dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 56/E/2009. Pertanto, se in sede di accertamento è stata rilevata la violazione del regime contabile, che comporta l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della

¹⁶ Tale criticità si ricollega al fatto, già contestato sopra, che la norma in analisi preveda impropriamente che il presupposto della rivalsa sia il pagamento dell'imposta o maggiore imposta accertata da parte del cedente/prestatore.

medesima imposta. Di conseguenza, il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammontare a titolo di imposta all'Erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione. In altre parole, viene affermato che, nel caso in cui venga accertata la violazione di tale regime, la compensazione dell'Iva a debito e di quella a credito deve essere operata direttamente in sede di accertamento, senza che sia necessario da parte del cessionario/committente, debitore d'imposta in *reverse charge*, versare alcun ammontare a titolo d'imposta, ed operare la successiva detrazione. L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 75/E/2016, ha chiarito inoltre quale sia la corretta modalità per applicare il diritto alla rivalsa nel caso di un cliente che operi in regime di scissione dei pagamenti. In questa ipotesi, infatti, l'Iva relativa all'accertamento a seguito dell'avvenuto pagamento delle somme dovute¹⁷, in deroga alle ordinarie disposizioni in materia di *split payment*, potrà essere addebitata in via di rivalsa, ai sensi dell'articolo 60, comma 7, del DPR 633/1972, anche in presenza di soggetti per i quali ordinariamente trovano applicazione le regole della scissione dei pagamenti.

- Il meccanismo dell'art. 60, comma 7, funziona anche in sede di accertamento dell'Iva in capo all'esportatore abituale, laddove la rettifica venga operata dall'Agenzia delle entrate e il versamento avvenga nei confronti di detta autorità. Infatti, nel caso in cui sia stato contestato all'esportatore abituale di aver acquistato senza Iva oltre il limite del plafond, su di lui ricade la responsabilità, in deroga all'art. 17 del DPR 633/1972, del pagamento dell'imposta dovuta. Tuttavia, nel rispetto del principio di neutralità, al contribuente accertato è riconosciuta la facoltà di detrarre l'Iva pagata in sede di accertamento, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta e delle sanzioni.

3. La rivalsa da accertamento in caso di mancato pagamento del cessionario/committente: la norma di comportamento n. 195 dell'AIDC

Come è stato già ampiamente esposto, il corretto funzionamento dell'art. 60, comma 7, prevede la possibilità di addebito *ex post* dell'imposta, dovuta e versata all'Erario dal fornitore in seguito ad un accertamento dell'Agenzia delle Entrate al cliente il quale, dal canto suo, dopo averla corrisposta al fornitore, può effettuare la detrazione. La norma di comportamento n. 195/2016 dell'AIDC ha cercato di chiarire cosa succede se il cliente non proceda al pagamento dell'imposta dovuta, in riferimento ad un maggiore imponibile o perché contesta l'addebito della maggiore imposta oppure perché non si trova nella condizione di poter adempiere alla sua obbligazione. L'art. 60, comma 7, non fornisce alcuna indicazione riguardo questa eventualità, limitandosi a dire che il diritto di detrazione del cliente, ove ad esso spettante,

¹⁷ Nella risoluzione si afferma che "*In questo ambito torna applicabile il richiamato principio di neutralità che informa il sistema dell'imposta sul valore aggiunto in forza del quale il legislatore italiano ha introdotto il settimo comma dell'art. 60 citato, nella considerazione che un soggetto passivo non può, in alcun caso, restare inciso dal tributo, neppure in presenza di contestazioni in sede di controllo. In base alla detta disposizione, ..., al contribuente è garantito il diritto di esercitare la rivalsa a condizione di aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi*".

è subordinato al previo pagamento al fornitore delle somme addebitategli a posteriori. Né tanto meno, nel riformato art. 26 DPR 633/1972¹⁸, che disciplina i casi specifici in cui è ammessa una nota di variazione in diminuzione, vi è traccia di questo tema. Dunque le considerazioni che possono farsi a riguardo non possono che basarsi sullo stato attuale della normativa e sui principi giurisprudenziali della Corte di Giustizia europea.

Un primo problema che si pone riguarda il fatto, come precisato dalla Circolare 35/E/2013, che il diritto di rivalsa può essere esercitato, in linea di massima, solo nelle ipotesi in cui si abbia la piena conoscenza del cliente e la riferibilità dell'Iva accertata all'operazione effettuata. Di conseguenza, nel caso di operazioni al dettaglio, ovvero ogni qualvolta sia stato emesso un documento dal quale non risulti l'identificazione del cliente, come, ad esempio, lo scontrino o la ricevuta fiscale, la rivalsa della maggiore Iva accertata diventa di fatto impossibile, in quanto nelle operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura, il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta (art. 18, comma 2, DPR 633/1972). Da quanto detto si può dedurre *a contrario* che qualora il cliente, seppure consumatore privato, sia identificabile, la rivalsa da accertamento rimane la strada percorribile. Non si può dire lo stesso, invece, nel caso in cui ad essere contestate non siano specifiche operazioni imponibili ben individuate anche con riguardo ai loro destinatari (cessionari o committenti), bensì un certo ammontare di operazioni ricostruito presuntivamente. In particolare, ci si riferisce ad un accertamento realizzato con metodo analitico-induttivo, ovvero mediante l'utilizzo di presunzioni: in tale ipotesi risulterebbe impossibile esercitare la rivalsa per mancanza di realtà dell'operazione accertata¹⁹. Secondo la Norma dell'AIDC, affinché non gravi sul fornitore un'imposta che non ha percepito, con conseguente contrasto con il principio per cui l'Iva è un'imposta che incide sul consumo e che deve essere neutra in ogni passaggio intermedio del ciclo produttivo, la maggiore imposta dovuta a seguito di accertamento deve essere determinata mediante scorporo dell'Iva dal maggiore corrispettivo accertato, il quale dovrà intendersi quindi "Iva compresa". Tale importo rappresenta costo di esercizio e rimarrà pertanto a carico del fornitore, il quale potrà tuttavia dedurlo ai fini delle imposte sul reddito, come perdita su crediti.

Un altro punto che rimane controverso riguarda gli strumenti che l'ordinamento mette a disposizione del cedente/prestatore contro il mancato pagamento da parte del cessionario/committente, dell'Iva

¹⁸ Norma modificata dalla Legge di stabilità del 2016 e ora oggetto di nuove modifiche ad opera della legge di bilancio 2017.

¹⁹ Si pensi, a titolo di esempio, agli accertamenti presuntivi basati sugli studi di settore, sulle caratteristiche dell'attività esercitata, sulla presunzione di cessione dei beni acquistati o prodotti non reperiti nei locali dell'impresa ect. In questi casi, è più difficile immaginare se e come la rivalsa possa operare, posto che il soggetto passivo accertato dovrebbe tirar fuori da una massa indistinta di operazioni imponibili contestate dall'Ufficio specifiche transazioni riferibili a questo piuttosto che all'altro cliente. L'art. 60, comma 7, nella sua genericità, non limita l'applicazione della rivalsa a determinati tipi di accertamento, escludendone altri, ma è evidente che nell'ipotesi di accertamento induttivo possano sorgere facilmente, dinanzi al giudice ordinario, conflitti e contestazioni tra fornitore accertato e clienti. Sul punto v. D. Stevanato, *La rivalsa dell'Iva accertata, tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche applicative*, in *Dialoghi Tributarî* n. 1. del 2012, pag. 67 ss.

addebitata in rivalsa. L'esercizio del diritto di rivalsa pone il cessionario/committente nella posizione di non poter scegliere se corrispondere l'Iva addebitatagli dal cedente/prestatore né di poter posticipare il momento di corresponsione dell'imposta, avendo egli il dovere di corrispondere l'imposta che gli viene addebitata in fattura, separatamente dal prezzo della transazione, appunto a titolo di "rivalsa"²⁰. Del resto, la rivalsa, come affermato dalla stessa Corte di Cassazione²¹, si effettua sulla base di un rapporto di natura non tributaria ed autonomo rispetto a quello dell'imposta, ovvero un rapporto di natura privatistica. Sicché, qualora sorga una controversia tra il cedente/prestatore e il cessionario/committente in ordine all'Iva dovuta dal secondo in via di rivalsa, se il debitore è inadempiente, la contestazione avrà natura civilistica e non tributaria e sarà competente a conoscere la controversia il giudice ordinario e non la commissione tributaria²². In altre parole, qualora il cliente insolvente non effettua il pagamento dell'Iva addebitata in fattura (o nota di addebito) dal fornitore "in via di rivalsa", quest'ultimo potrà rivolgersi al giudice ordinario per la soddisfazione del suo credito, attraverso un'azione esecutiva individuale o una procedura concorsuale. A questo punto ci sarebbero i presupposti (ovvero il mancato pagamento da parte del cessionario/committente a causa dell'apertura di una procedura concorsuale o a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose), per cui il cedente/prestatore, ai sensi dell'art. 26, comma 2, DPR 633/1972, acquista il diritto di portare in detrazione, ex art. 19, l'imposta corrispondente alla variazione. Infatti, la nota di variazione in diminuzione, come riformulata dalla legge di Stabilità 2016²³, può essere emessa in caso di mancato pagamento in tutto o in parte dal cessionario/committente, solo però nel caso in cui lo stesso sia assoggettato a procedure concorsuali [o accordi di ristrutturazione del debito, o piano attestato ex art. 67, comma 3, lett. d) del Regio Decreto 267/1942] ovvero se il creditore ha attivato procedure individuali che sono rimaste infruttuose²⁴. A riguardo è importante rilevare come le norme unionali, in particolare l'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE²⁵, da un lato impongono un obbligo per gli Stati membri dell'Unione di ridurre l'imponibile o l'imposta in presenza di modifiche del rapporto contrattuale, che abbiano fatto venire meno, in tutto o in parte, l'operazione ("*alle condizioni stabilite dagli Stati membri*"), mentre dall'altro è riconosciuta una mera facoltà agli Stati stessi di intervenire per consentire

²⁰ Sentenza Cass. 24 novembre 2003, n. 17861.

²¹ Sentenza Cass. 24 novembre 2005, n. 24794.

²² Sentenza Cass. SS.UU. 14 dicembre 1992, n. 13199; Id., 28 ottobre 1995, n. 11313; Id., 22 maggio 1998, n. 5140; Id., 7 novembre 2000, n. 1147; Id., 22 luglio 2002, n. 10693; Id., 29 aprile 2003, n. 6632.

²³ Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

²⁴ In entrambi i casi il cedente/prestatore avrà il diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola nel registro di cui all'art. 25 DPR 633/1972. Al contrario, il cessionario/committente, che abbia già registrato l'operazione a credito nel registro di cui all'art. 25 DPR 633/1972, deve registrare la variazione a debito nei registri delle fatture di vendita (art. 23) ovvero nei corrispettivi (art. 24). Nel caso in cui, successivamente agli eventi di mancato pagamento, il cessionario/committente provveda a pagare il corrispettivo dovuto, il cedente/prestatore dovrà emettere una nota di variazione in aumento e il cessionario/committente ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla nota di variazione ricevuta.

²⁵ Art. 90 della Direttiva 2006/112/CE: "*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 membri possono derogare al paragrafo 1*".

una variazione in diminuzione in caso di mancato pagamento che non abbia fatto venire meno l'operazione originaria²⁶. In conformità a quanto disposto a livello unionale, il legislatore nazionale è intervenuto sul tema con le modifiche ai commi 2 e 4 dell'art. 26 del DPR 633/1972 (nel testo in vigore dal 1° gennaio 2016), limitando la variazione in diminuzione *"in caso di mancato pagamento"* solo qualora il cessionario/committente sia assoggettato a procedure concorsuali o ad azioni individuali rimaste infruttuose. D'altro canto però l'ordinamento nazionale non impedisce di certo al contribuente accertato di recuperare l'Iva presso il proprio cliente, qualora questi non adempia spontaneamente. Infatti, il fornitore potrà comunque recuperare l'imposta tramite il ricorso agli strumenti predisposti dall'ordinaria giurisdizione civilistica²⁷.

Quanto alle modalità di calcolo della variazione d'imposta, laddove la rivalsa è ammessa ed esercitata²⁸, nella Norma di comportamento n. 195 è stato 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"*. A titolo di esempio, la Norma fa il caso di un'operazione fatturata in esenzione per un corrispettivo di 100.000 euro, e che successivamente, in sede di accertamento, viene riconosciuta

²⁶ Circolare Assonime n. 5 del 10 febbraio 2016.

²⁷ Seguendo la strada segnata dai principi comunitari e dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, si potrebbe giungere a un'interpretazione ulteriore della norma oggetto dell'analisi. Nella sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94, *Elida Gibbs Ltd*, infatti, la Corte stabilisce che *"il 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"*. E ancora più nello specifico, la Corte afferma che *"l'Amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'Iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo"* [Sentenza CGE 24 ottobre 1996, causa C-317/94; Id., 3 luglio 1997, causa C-330/95]. Sicché, riconoscere al fornitore il diritto di rivalsa in seguito all'accertamento dell'Iva corrisposta all'Erario, ma non fornirgli gli strumenti concreti per esercitare tale diritto, nell'ipotesi in cui il cliente non paghi, significherebbe svuotare, in sostanza, l'art. 60 comma 7, ritornando così in questi casi alla situazione in cui è il fornitore a rimanere inciso dal tributo, situazione che il legislatore del 2012 ha inteso eliminare e che riproporrebbe dei problemi di incompatibilità con la normativa europea, violando il principio di neutralità dell'Iva, il quale, invece, deve essere garantito in tutte le fasi del ciclo produttivo e distributivo dei beni o servizi, fino al consumatore finale. Ma c'è di più. La possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione non dovrebbe essere circoscritta alle ipotesi in cui il mancato pagamento derivi da procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose. Se così fosse, si avrebbe infatti una limitazione del campo di azione della riduzione non prevista dalla Direttiva Iva, nello specifico dagli artt. 90 e 185, ove si fa riferimento generico ad operazioni totalmente o parzialmente non pagate [sul punto, v. Norma di comportamento AIDC del 1 febbraio 2015, n. 192]. *"Anche se gli Stati membri"*, come afferma la Corte di giustizia, *"possono prevedere che l'esercizio del diritto alla riduzione di tale base imponibile sia subordinato al compimento di talune formalità che consentono di dimostrare in particolare che, successivamente alla conclusione dell'operazione, una parte o la totalità del corrispettivo non è stata definitivamente percepita dal soggetto passivo ... le misure così adottate non devono eccedere quanto necessario a tale giustificazione"*, e, pertanto, la variazione in diminuzione, in quanto espressione di un principio fondamentale della Direttiva Iva, deve essere sempre ammessa nei casi di mancato pagamento, in tutto o in parte.

²⁸ Nel caso in cui la rivalsa, pur essendo ammessa, non venisse esercitata dal fornitore, il recupero dell'Iva non addebitata, e quindi non pagata, dal cliente, non sarebbe ammesso ed il corrispondente importo non sarebbe deducibile.

come imponibile ai fini Iva. In questo caso, il riaddebito al cliente, a titolo di rivalsa, dell'importo di 22.000 euro (ovvero l'imposta dovuta ad aliquota ordinaria, calcolata su 100.000 euro) va considerata come incremento del corrispettivo originario 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 suddividersi in 18.033 euro di imponibile e 3.967 euro di imposta. Di conseguenza, qualora il cliente non pagasse 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. Tale soluzione è però lesiva del principio di neutralità in quanto al fornitore dovrebbe essere garantito il suo diritto di recuperare l'imposta/o la maggiore imposta addebitata in sede di accertamento in misura piena, affinché non resti inciso dal peso del tributo che dovrebbe gravare esclusivamente sul consumatore finale^{29 30}.

Infine, si ritiene opportuno illustrare in che modo il sistema di neutralità dell'Iva viene garantito nell'ipotesi inversa, cioè quando ad essere accertato è il cessionario/committente, il quale abbia portato in detrazione un'imposta in tutto o in parte non dovuta. Si faccia il caso di un cessionario nei cui confronti il cedente abbia esercitato la rivalsa, in relazione a fatture emesse con errata applicazione dell'aliquota Iva, in quanto più alta di quella dovuta³¹. Cosa succede se, in seguito ad accertamento, l'Amministrazione finanziaria contesta al cessionario il diritto al rimborso dell'eccedenza d'imposta per le annualità maturate, essendogli stata negata la detrazione dell'Iva versata in rivalsa? Premesso che, come costantemente ribadito dalla Corte di Giustizia, il diritto alla detrazione non può essere esercitato in modo difforme dal titolo che lo

²⁹ Rilevante dottrina ha osservato che siffatta questione sembra attenere piuttosto ad una contestazione relativa all'accertamento effettuato dall'Amministrazione. In altre parole, la questione relativa all'esatto ammontare dell'Iva che dovrebbe essere accertata dovrebbe essere risolta attraverso un'impugnazione dell'accertamento, piuttosto che attraverso un'autoriduzione dell'importo. Sul punto v. G. Giuliani e M. Spera, *Rivalsa da accertamento e variazione in diminuzione per mancato pagamento dell'Iva*, cit.

³⁰ Nel corso dell'8 seminario di aggiornamento sul primato e applicazione del diritto dell'Unione Europea organizzato dall'AIDC sezione di Milano il 17 novembre 2016, Joseph Holzmueller – Componente e delegato per l'esame della compatibilità di norme e prassi fiscali italiane con il diritto UE, nonché membro e coordinatore del laboratorio di diritto UE in seno alla C.T.R. Lombardia – ha affermato che *"l'interpretazione contenuta nella norma di comportamento risulta in contrasto con il principio di eguaglianza fra (1) la base imponibile dell'Iva pagata all'erario ad opera del fornitore, da una parte e (2) il corrispettivo pagato o (da pagarsi) ad opera del cliente poi fallito, dall'altra parte. Infatti l'ammontare globale addebitato a quest'ultimo (imponibile + Iva da accertamento), una volta depurato della sola Iva recuperabile in misura ridotta (come vorrebbe AIDC), determinerebbe, per differenza, un imponibile sostanzialmente maggiore del corrispettivo pattuito in pieno contrasto con le statuizioni della C.G.E. (cfr sentenze C-317/94 e C-330/95 già cit. in nota n°26). E ciò valga a meno di poter ritenere che anche l'Iva supposta incorporata nel corrispettivo del bene ceduto (seppur ritenuto esente) sia anch'essa recuperabile con il risultato di giungere, anche per questa via, a un ammontare globalmente pari all'Iva da accertamento addebitata. Infatti, detta prassi (tautologica) sostenuta da AIDC dovrebbe implicare un inopinato "automatico" riconoscimento dell'esistenza di una Iva presuntivamente inclusa nel corrispettivo ancorché erroneamente fatturato in esenzione. Di conseguenza, in tal caso, il fornitore-creditore dovrebbe risultare titolare anche di un diritto di privilegio speciale sul bene (malgrado, giova ripetere, erroneamente ceduto in esenzione) ex art. 2772 c.c., qualora ancora presente nell'attivo fallimentare. Ora, quanto anche questa conseguenza giuridica risulti del tutto avulsa dalla realtà e dallo schema logico proprio dell'imposta in predicato, sembra del tutto superfluo commentare"*.

³¹ V. Corte di Cassazione, sentenze del 26/08/2015, n. 17173 e 17169.

legittima, e cioè dall'indicazione dell'imposta come liquidata in fattura, il principio di neutralità dell'Iva richiede, tuttavia, che il soggetto che abbia versato l'imposta non dovuta, in quanto erroneamente liquidata in fattura, possa recuperare tale importo. Sulla base del combinato disposto degli artt. 17 e 18 del DPR 633/1972, è da identificarsi nel cedente del bene il soggetto, da un lato, legittimato a pretendere il rimborso dall'amministrazione finanziaria e, dall'altro, obbligato a restituire al cessionario la somma da questi pagata a titolo di rivalsa. A riguardo è bene ricordare che dal compimento dell'operazione imponibile discendono tre rapporti diversi: il primo, relativamente al pagamento dell'imposta, tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente; il secondo, relativo alla rivalsa, tra il cedente e il cessionario; il terzo, per ciò che riguarda la detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa, il rapporto tra l'Amministrazione e il cessionario. Tali rapporti, pur se collegati, non interferiscono tra loro. Di conseguenza, il cedente non può opporre al cessionario, qualora questi agisca nei suoi confronti per la restituzione dell'indebito, l'avvenuto versamento dell'Iva; il cessionario non può opporre all'Amministrazione, che escluda la detrazione dell'Iva erroneamente liquidata in fattura, che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'Amministrazione stessa; e, infine, che solo il cedente ha titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione, la quale, pertanto, essendo essa estranea al rapporto tra cedente e cessionario, non può essere tenuta a rimborsare direttamente a quest'ultimo quanto dallo stesso versato in via di rivalsa³².. Ne consegue che il cessionario o committente può esercitare l'azione civilistica di ripetizione dell'Iva indebitamente versata ma non può chiedere il rimborso all'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, la Corte di Giustizia, con la sentenza del 15 marzo 2007, causa C-35/05, ha precisato come tale meccanismo sia conforme alla VI Direttiva 77/388/CEE e ai principi di neutralità, effettività e non discriminazione, aggiungendo però che lo Stato membro non può impedire al cessionario di conseguire la restituzione dell'importo dell'imposta indebitamente fatturata, direttamente dall'Amministrazione finanziaria nel caso in cui l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del cedente è impossibile o eccessivamente gravosa, in quanto il cedente risulta essere insolvente. In tali casi, al cessionario o committente dovrebbe essere consentito anche di presentare l'istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate. Si pone tuttavia il problema del termine stringente, di due anni, previsto dall'art. 21 del D.Lgs. 546/1992 per richiedere il rimborso, incompatibile con i tempi necessari per il previo esperimento infruttuoso dell'azione civile di ripetizione dell'indebito.

³² V. Corte di Cassazione, sentenza del 22/04/2003, n. 6419; Id. SS.UU., sentenza del 29/04/2003, n. 6632; Id., sentenza del 06/07/2011.