

IL RUOLO DELLE NORME DI COMPORTAMENTO - 30 NOVEMBRE 2017 ORE 06:00

Convegno AIDC sulla 200^a Norma: l'attenzione ora si sposta verso il futuro

di Edoardo Ginevra - Presidente AIDC Milano, e Paolo Centore - Avvocato in Genova, membro effettivo del VAT Expert Group presso la Commissione europea

Secondo la Corte di giustizia UE, il recupero dell'IVA può e deve essere ammesso quando l'incertezza dell'incasso del corrispettivo dovuto dal cliente sia ragionevolmente confermata: circostanza che si può verificare anche nel momento della dichiarazione di fallimento, nel caso in cui le prospettive di riparto siano, appunto, ragionevolmente nulle. Questo è esattamente il senso della Norma di Comportamento n. 192, approvata dalla Commissione Norme dell'AIDC nel 2015. Un ulteriore tema, con lo sguardo proiettato al futuro, riguarda il recupero dell'IVA "rivalsata" a seguito di accertamento, di cui si è occupata la Norma di Comportamento n. 195. Di questi temi si è parlato al Convegno "Le norme di comportamento AIDC nel sistema tributario italiano", svoltosi a Milano il 27 novembre 2017.

Il convegno svoltosi lunedì scorso a Milano, organizzato in collaborazione tra **Wolters Kluwer** ed **AIDC Milano**, dal titolo "Le norme di comportamento AIDC nel sistema tributario Italiano", ha visto la partecipazione di tanti autorevoli relatori ed ospiti ed è stato l'occasione per fare il punto sul ruolo e sul contributo offerto dalle Norme di Comportamento nell'ordinamento tributario italiano e sulle prospettive per i cosiddetti interventi di soft law per il prossimo futuro.

La mattinata di studi è stata anche un momento per "celebrare" l'attività e il contributo della "Commissione per le norme di comportamento e di comune interpretazione in materia tributaria" giunta, in oltre 40 anni di attività, alla recente pubblicazione della **Norma di Comportamento n. 200**.

AIDC Milano, sin dalla sua nascita, ha accompagnato l'azione di rappresentanza sindacale con numerose attività ed iniziative tese a valorizzare e tutelare l'immagine, l'autonomia e l'indipendenza della professione, anche promuovendo il miglioramento delle norme che ne regolano l'ordinamento e le condizioni di esercizio.

Il profondo convincimento che tali obiettivi possano essere raggiunti solo attraverso l'impegno, la dedizione, lo studio, le competenze tecniche, l'indipendenza e l'autonomia di giudizio, senza rinunciare al desiderio e alla capacità di guardare con fiducia al futuro della professione, hanno rappresentato, nel tempo, il necessario sostegno della associazione all'attività della Commissione Norme ed al percorso di crescente autorevolezza delle Norme di Comportamento nel sistema tributario nazionale, quale solido riferimento per tutti gli operatori.

La visione della nostra professione e del ruolo dei dottori commercialisti nel tessuto economico sociale che animava gli illuminati colleghi, che oltre 40 anni fa, hanno dato vita alla Commissione Norme, ha conservato nel tempo tutta la sua forza ed attualità e rappresenta anche oggi la direzione da seguire per il futuro.

Gli aspetti fiscali trattati specificamente durante l'evento hanno posto in evidenza il ruolo di AIDC e, al suo interno, della Commissione "Norme di Comportamento", come vigile **sentinella** dei problemi che concretamente affrontano gli operatori del settore.

In dettaglio, è stata esaminata la questione riguardante il **recupero dell'IVA** addebitata ad un **imprenditore** che sia stato **dichiarato fallito**. È noto che l'attuale disciplina, dopo un tentativo di ricondurre la norma di riferimento (art. 26, comma 4 e seguenti, D.P.R. n. 633 del 1972) ad un paradigma orientato alla disciplina euro-unionale (dettata, in particolare, dall'art. 90, paragrafo 2, della direttiva n. 112 del 2006), è ritornata al testo previgente alle modifiche (peraltro, mai entrate in vigore) introdotte dall'art. 1 della legge n. 208/2015.

In breve, per effetto dell'abrogazione del comma 4 dell'art. 26, intervenuta, con effetto **dal 1° gennaio 2017**, dall'art. 1, comma 567, lettera d), della legge n. 232 del 2016, si è ritornati al "vecchio" schema, che ammette il **recupero dell'IVA solo alla chiusura del fallimento**.

Sul tema è intervenuta la Corte di Giustizia con la sentenza 23 novembre 2017, C-246/16, Di Maura, sollecitata dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa, precisando (punti 27-29):

"[...] lo scopo della deroga al diritto di riduzione della base imponibile prevista all'art. 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva [ora, art. 90, paragrafo 2 della Direttiva n. 112 del 2006] è quello di tenere conto dell'incertezza intrinseca al carattere definitivo del non pagamento di una fattura. Di tale incertezza, a quanto risulta, si tiene conto privando il soggetto passivo del suo diritto alla riduzione della base imponibile finché il credito non presenti un carattere definitivamente irrecuperabile, come prevede, in sostanza, la legislazione nazionale controversa nel procedimento principale. Si deve nondimeno constatare che lo stesso fine potrebbe essere perseguito accordando parimenti la riduzione allorché il soggetto passivo segnala l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque. Spetterebbe quindi alle autorità nazionali stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del non pagamento che il soggetto passivo deve fornire in funzione delle specificità del diritto nazionale applicabile. Una simile modalità sarebbe ugualmente efficace per raggiungere l'obiettivo previsto ma, al contempo, **meno gravosa** per il soggetto passivo, il quale assicura l'anticipo dell'IVA riscuotendola per conto dello Stato come ricordato al punto 23 della presente sentenza.

La constatazione di cui al punto precedente vale a fortiori nell'ambito di una legislazione nazionale come quella controversa nel procedimento principale, in applicazione della quale la certezza della definitiva irrecuperabilità del credito può essere acquisita, in pratica, solo dopo una decina di anni. Un termine simile è, in ogni caso, tale da far sopportare agli imprenditori soggetti a detta legislazione, nei casi di non pagamento di una fattura, uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri manifestamente in grado di compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla sesta direttiva. Ne consegue che occorre rispondere alle questioni pregiudiziali dichiarando che l'art. 11, parte C, paragrafo 1, secondo comma, della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro non può

subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora una tale procedura possa durare più di dieci anni”.

Leggi anche La procedura di variazione IVA è illegittima sul piano UE

Il riferimento al **termine** di “**dieci anni**”, dovuto all'impostazione della domanda pregiudiziale, non deve spaventare più di tanto: è fin troppo evidente il principio stabilito dal giudice euro-unionale, ed esso è che il recupero dell'IVA può e deve essere ammesso quando l'incertezza dell'incasso del corrispettivo dovuto dal cliente sia ragionevolmente confermata: circostanza che si può verificare anche nel momento della dichiarazione di fallimento, nel caso in cui le prospettive di riparto siano, appunto ragionevolmente, nulle.

Questo è esattamente il senso della **Norma di Comportamento n. 192**, approvata dalla Commissione “Norme” nel 2015.

Un ulteriore tema, con lo sguardo proiettato al futuro, riguarda il recupero dell'IVA “rivalsata” a seguito di accertamento, in applicazione dell'art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972.

La Commissione Norme di AIDC si è pronunciata con la **Norma di Comportamento n. 195**, stabilendo i limiti del recupero dell'IVA versata all'Erario ma non corrisposta dal cliente, destinatario della rivalsa. Su questo aspetto, nel corso del dibattito, è stato sottolineato il principio-cardine dell'interpretazione offerta da AIDC, ed esso è dato dalla neutralità dell'imposta, in applicazione del quale non si può ammettere il prelievo (definitivo) in capo ad un soggetto economico che non sia (anche) consumatore finale del bene o del servizio.

È stata qui evocata la recente modifica introdotta dalla **legge Europea 2017** (legge n. 167/2017, in G.U. n. 277 del 27 novembre 2017) ed ivi, in particolare, il nuovo art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972, relativo al diritto di rimborso dell'IVA versata ma non dovuta.

A prima vista, lo scenario sembra diverso da quello trattato dalla Norma di Comportamento n. 195: ad una più attenta analisi, tuttavia, si intende la **comune matrice**, individuabile, appunto, nel divieto di incisione dell'operatore economico.

Se è ammesso il rimborso dell'IVA versata e non dovuta, secondo le indicazioni del nuovo art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972, non vi è ragione per ostacolare il recupero dell'imposta che l'operatore abbia infruttuosamente addebitato al suo cliente, a seguito ed in dipendenza di un atto di accertamento.

Vero è che la norma appena citata, al comma 3, prescrive che “la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale”, introducendo, per tale mezzo, una **limitazione del diritto di rivalsa** *ex post* laddove, appunto, le operazioni contestate si inseriscano in un quadro frodatario.

La limitazione normativamente disposta appare condivisibile, ove si richiamino le indicazioni della Corte di giustizia a riguardo della negazione del diritto di detrazione in caso di frode. Si v., ad esempio, la sentenza 13 febbraio 2014, C-18/13, Maks Pen, punto 28, secondo cui “il beneficio del diritto a detrazione può, pertanto, essere negato a un soggetto passivo qualora si dimostri, e solamente qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che detto soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva

in un'evasione dell'IVA commessa dal prestatore del servizio o da altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena di tali cessioni o prestazioni [...].”.

È altrettanto, vero, però, che gli **atti di accertamento** dell'IVA non sempre sono generati da una frode: si pensi, per formulare, un esempio, al caso di un'operazione che sia stata originariamente considerata soggetta ad aliquota agevolata e, successivamente, in sede accertativa, ad aliquota ordinaria. In un simile scenario, l'operatore raggiunto dalla rettifica da parte dell'Autorità fiscale ha ben diritto di rivalsa nei confronti del suo cliente. E qui si innesta la tematica del **recupero dell'imposta**, ove il cliente non paghi, vuoi perché assoggettato, nel frattempo, ad una procedura concorsuale, o, perché estinto.

In questa dinamica, non semplicissima ma sufficientemente comprensibile, si pone la probabile necessità di una **revisione della Norma di Comportamento n. 195**, nel senso di riconoscimento del diritto di recupero della maggiore imposta versata, secondo il disposto dell'art. 26, comma 2 e seguenti, del D.P.R. n. 633 del 1972, ove la rivalsa, ammessa dal successivo art. 60, comma 7, sebbene esercitata, non sia stata fruttuosa.

E questo potrebbe essere una nuova occasione per la Commissione AIDC di contribuire alla **produzione del soft law**, con il dichiarato intento di avvicinare la nostra legislazione in tema di tributi armonizzati alle disposizioni dell'Unione europea.

Selezionato per te dal catalogo editoriale



A cura di Paolo Centore e Marco Piazza

Il volume, ideato e realizzato in occasione della pubblicazione della 200^a Norma di Comportamento, ripercorre l'attività di **AIDC**, con il commento delle più significative **Norme adottate dalla Commissione dalla sua fondazione ad oggi**.

Acquistalo subito!
