

NEUTRALITÀ DELL'IMPOSTA - 23 NOVEMBRE 2017 ORE 06:00

Rettifica e recupero dell'IVA nelle Norme di Comportamento AIDC

di Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

La Commissione Norme di Comportamento AIDC si è occupata più volte degli aspetti relativi alla neutralità dell'IVA, con particolare riferimento all'esercizio della rivalsa, cui corrisponde il diritto di detrazione per chi acquista nell'esercizio dell'attività soggetta a tale imposta. Sino a inizio 2012 l'ordinamento vietava la rivalsa dell'imposta accertata dall'erario, determinando con ciò un ulteriore onere improprio che si aggiungeva alle sanzioni. La legge, adeguata nel 2012, presenta ancora alcune incertezze, che la Norma n. 195 cerca di chiarire, specie per quanto riguarda il possibile mancato pagamento da parte del cliente e l'impossibilità di rivalsa nelle operazioni al dettaglio. Di questi temi si parlerà nel corso del convegno "Le norme di comportamento AIDC nel sistema tributario italiano", in programma a Milano il 27 novembre 2017.

Il nostro ordinamento tributario presenta numerosi punti critici dovuti alla mancanza di sistematicità e di coerenza tra le varie parti dell'ordinamento. Basti pensare alla non spiegabile distinzione tra le regole IVA e quelle delle imposte sui redditi relative al recupero del componente positivo di reddito e dell'imposta sul valore aggiunto nel caso di insolvenza del cliente.

Per le **imposte dirette** l'art. 101, comma 5 del TUIR è ora adeguato ad una logica di impresa, sia per il riconoscimento delle perdite "di piccolo importo" che per la possibile imputazione dal momento di apertura delle procedure concorsuali, mentre per il **tributo indiretto** siamo ancora fermi alla onerosità dei procedimenti individuali, a prescindere da qualsiasi minimo importo, e alla attesa di conclusione delle procedure concorsuali, tema che formerà tra poco oggetto di una sentenza della Corte di Giustizia. L'avvocato generale della Corte (causa C-246/16 - Enzo Di Maura) ritiene infatti che per l'IVA l'onere della conclusione di una procedura concorsuale concernente il destinatario della prestazione costituisce una limitazione sproporzionata. È pertanto auspicabile che i giudici europei aderiscano a questa impostazione e che il nostro Stato si adegui in un modo sostanziale.

In merito al rispetto delle regole dell'Unione, è sconsolante constatare che per chiudere una procedura di infrazione, la **legge Europea 2017** inserisce nella legge IVA, cioè in un testo che si spera possa diventare quanto prima "unico", l'art. 36-ter, relativo al rimborso dell'imposta non dovuta. Ma la norma viene dichiarata applicabile sino a 500.000 euro di rimborsi all'anno, facendo temere un nuovo click day per l'esercizio di un diritto e non per chiedere un'agevolazione.

Il primitivo divieto di rivalsa dell'IVA accertata e l'attuale facoltà

Le norme AIDC n. 179 e n. 195 si occupano dell'art. 60, comma 7, della legge IVA. La rubrica di questo articolo intitola "**Pagamento delle imposte accertate**", e si occupa dell'attività degli uffici finanziari finalizzata al recupero delle imposte individuate per effetto dell'attività dell'amministrazione ed ai conseguenti obblighi del contribuente.

L'ultimo comma dell'art. 60 (che noi continuiamo a chiamare "settimo", anche se sono stati abrogati quattro dei commi precedenti; anche questo è l'esempio della necessità di una completa riscrittura della legge IVA, ove si alternano commi preceduti da un numero, successivi alla legge n. 400/1988, ed altri che ne sono privi, che devono essere citati in modo diverso, comma 7 piuttosto che settimo comma), nella versione originaria **vigente sino al 23 gennaio 2012**, disponeva che "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" (questo testo, così come il nuovo, è uno dei tanti casi in cui la formulazione lessicale può dar luogo a **confusione**: parla infatti di "accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari o committenti", ma questi soggetti andavano indicati dopo il termine "rivalersi").

Questa proposizione ha un'evidente **aspetto sanzionatorio**, del tutto **asistematico** e in contrasto con i principi fondamentali dell'IVA: la neutralità del tributo e la proporzionalità degli obblighi imposti al contribuente e delle sanzioni da comminare nel caso di inadempimento.

Con l'art. 93 del D.L. n. 1/2012, la norma è attualmente formulata - per il soggetto attivo dell'operazione - nei seguenti termini:

"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."

Sia nella norma vecchia che in quella nuova c'è un **errore di fondo**: la rivalsa dell'imposta accertata viene qualificata come **facoltà**, quando l'art. 18 della legge IVA lo qualifica come **obbligo** ("il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta").

Il mancato esercizio del diritto di rivalsa

Nell'ambito di questa **dicotomia "diritto/obbligo"** occorre prendere in considerazione l'effetto della mancata rivalsa ai fini della determinazione del reddito di impresa. L'art. 99, comma 1, TUIR non ammette infatti in deduzione le imposte per le quali è "prevista" la rivalsa, anche facoltativa.

Nella Norma AIDC n. 195 vengono poste in evidenza alcune possibili situazioni, distinguendo tra le operazioni per le quali è stata emessa fattura rispetto alle operazioni soltanto annotate nel registro dei corrispettivi.

Leggi anche Il mancato incasso dell'IVA da rivalsa è recuperabile dal fornitore

Nella prima ipotesi si evidenziano altre **due possibili situazioni**:

- il fornitore paga l'IVA all'erario, ma rinuncia volontariamente ad esercitare la rivalsa. Questo onere è fiscalmente indeducibile;

- il fornitore esercita la rivalsa, ma non riesce ad incassare quanto addebitato al cliente insolvente.

In quest'ultimo caso la Norma AIDC propone una **soluzione puntuale**.

Ad esempio

Corrispettivo di 100.000 euro considerato esente e poi accertato imponibile. Nel caso in cui il cliente non paghi 22.000 euro di rivalsa, l'operazione deve essere così riqualificata: i 100.000 euro originariamente corrisposti sulla fattura esente devono ora intendersi "IVA compresa", come se il cliente avesse versato 81.967 euro di imponibile e 18.033 euro di IVA.

Ne consegue che il fornitore ha diritto di recuperare (con una variazione in diminuzione) l'IVA inglobata nei 22.000 euro, pari a 3.967 euro di imposta scorporata ($22.000 : 1,22 \times 22\%$), mentre la perdita su crediti sarà pari a 18.033 ($22.000 - 3.967$).

L'impossibilità oggettiva di rivalsa

Diverso è il caso in cui la rivalsa sia impossibile, in quanto la contestazione nei confronti del contribuente ha avuto ad oggetto le operazioni che ex art. 22 della legge IVA sono state annotate globalmente nel registro dei corrispettivi.

Risulta in primo luogo evidente che un simile accertamento contrasta con il principio di neutralità dell'IVA, determinando un costo a carico del soggetto accertato.

La Corte di Giustizia europea è stata recentemente chiamata a pronunciarsi anche su questo aspetto della nostra normativa (causa C-648/16 - Fortunata Silvia Fontana) ed avremo quindi modo di conoscere se il giudice europeo la riterrà o meno compatibile con i principi della direttiva.

In tale attesa occorre trarre delle **conclusioni contabili e fiscali**: la Norma n. 195 qualifica l'imposta pagata a seguito di questo accertamento come un **costo di esercizio (deducibile)**, in quanto la rivalsa non deve essere genericamente "prevista" dalla norma, ma deve essere concretamente possibile.

Per approfondire partecipa anche tu il 27 novembre a Milano al Convegno gratuito

Le norme di comportamento AIDC nel sistema tributario italiano

Durante l'evento verrà presentato anche uno specifico Volume **sul tema**

a cura di Paolo Centore, Marco Piazza

Iscriviti subito!

