

La fattura dovrà essere emessa nei termini previsti dall'art. 6 del d.P.R. n. 633/1972 e non è più applicabile il regime della esigibilità differita previsto dall'art. 6, comma 5, secondo periodo del d.P.R. n. 633/1972.

Infine, con riferimento ai rapporti fra il meccanismo dello *split payment* e gli obblighi di fatturazione elettronica relativa alle prestazioni rese alla PA, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non esiste perfetta coincidenza tra le Amministrazioni nei confronti delle quali è obbligatoria la scissione dei pagamenti e quelle coinvolte nella fatturazione elettronica (circ. n. 1/E/2015).

Per quanto riguarda l'eventuale regolarizzazione di fatture già emesse ai sensi dell'art. 26 del d.P.R. n. 633 l'Agenzia ha chiarito che gli obblighi di regolarizzazione incombono all'Ente pubblico qualora abbiano effettuato l'acquisto nell'esercizio di un'attività commerciale. In particolare l'Agenzia ritiene che esse debbano fare ricorso alla procedura di regolarizzazione di cui all'art. 6, comma 8, d.lgs. n. 471/1997 e, quindi, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura.

Per i soggetti che effettuano operazioni rientranti nel regime di *split payment* è previsto che possano richiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile con periodicità annuale o trimestrale ai sensi dell'art. 30, comma 3, del d.P.R. n. 633/1972. L'Agenzia delle Entrate, con provvedimento del 20.3.2015 ha approvato la nuova versione de Mod. IVA TR, con le relative istruzioni, da utilizzare per la richiesta di rimborso o per l'utilizzo in compensazione dei crediti IVA trimestrali.

La nuova versione tiene conto dell'introduzione del meccanismo dello *split payment* da parte della legge di Stabilità 2015 (art. 1, comma 629, lett. b, l. n. 190/2014) introducendo nel modello un nuovo rigo "TA 13" specificamente dedicato a tale tipologia di operazioni.

## Art. 18 - Rivalsa

**[1] Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.**

**[2] Per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Se la fattura è emessa su richiesta del cliente il prezzo o il corrispettivo deve essere diminuito della percentuale indicata nel quarto comma dell'art. 27.**

**[3] La rivalsa non è obbligatoria per le cessioni di cui ai numeri 4) e 5) del secondo comma dell'articolo 2 e per le prestazioni di servizi di cui al terzo comma, primo periodo, dell'articolo 3.**

**[4] È nullo ogni patto contrario alle disposizioni dei commi precedenti.**

**[5] Il credito di rivalsa ha privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio ai sensi degli artt. 2758 e 2772 del Codice civile e, se relativo alla cessione di beni mobili, ha privilegio sulla generalità dei mobili del debitore con lo stesso grado del privilegio generale stabilito nell'art. 2752 del Codice civile, cui tuttavia è posposto.**

## ↪ Riferimenti normativi

### *Norme collegate*

- Per l'addizionale straordinaria applicabile a taluni beni fino al 31.12.1987, cfr. art. 4, comma 1, d.l. 27.8.1987, n. 348, non convertito in legge, e art. 4, comma 1, d.l. 24.9.1987, n. 391.

- Per l'esercizio della rivalsa in caso di regolarizzazioni effettuate da taluni enti pubblici a norma dell'art. 10 d.l. 14.3.1988, n. 70, cfr. art. 22-bis, comma 2, d.l. 2.3.1989, n. 66.

- Per l'equiparazione dei crediti CECA ai crediti dello Stato per l'IVA, cfr. art. 40 l. 29.12.1990, n. 428.

**SOMMARIO:** I. Profili generali: struttura e funzione della rivalsa nell'IVA - II. Operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura e deroghe all'obbligo di rivalsa - III. Rivalsa successiva - IV. Divieto di patti contrari all'esercizio della rivalsa - V. Privilegio del credito di rivalsa - VI. Accertamento giudiziale del rapporto di rivalsa

## I. Profili generali: struttura e funzione della rivalsa nell'IVA

L' **obbligo del soggetto passivo IVA** - cedente o prestatore, soggetto passivo di diritto ai sensi dell'art. 17 - **di esercitare la rivalsa** nei confronti del cessionario o committente addebitandogli l'IVA che grava sull'operazione imponibile attua la traslazione palese dell'onere dell'imposta sull'acquirente. Attraverso la concatenazione della **rivalsa** (art. 18) e della **detrazione** (art. 19), l'IVA assume la sua caratteristica **struttura plurifase**, diretta a realizzare il prelievo complessivo attraverso l'imposizione delle diverse fasi di circolazione del bene o servizio sul mercato lasciando indenni dall'onere del tributo i soggetti passivi di diritto ed incidendo, perlomeno sotto il profilo economico, il **consumatore finale**, o contribuente di fatto.

L'obbligatorietà della rivalsa ed il fatto che, dunque, il legislatore non ha ritenuto sufficiente affidarsi alla traslazione economica del tributo costituiscono, per una parte rilevante della dottrina, un elemento decisivo per ritenere che la **capacità contributiva** colpita dall'IVA debba identificarsi con il **consumo** (ovvero con l'immissione al consumo) e che essa sia manifestata dal consumatore finale. Altra parte della dottrina, nonché tutta la giurisprudenza (v. oltre par. V), privilegiano invece gli aspetti giuridico-formali del tributo e, ritenendo la rivalsa oggetto di un rapporto privatistico del tutto estraneo al rapporto di imposta che intercorre tra soggetto passivo di diritto ed Erario, affermano che la capacità contributiva colpita dall'IVA sia manifestata da quest'ultimo e che dunque l'IVA sia un'imposta che colpisce l'**effettuazione delle operazioni economiche** [v., per eventuali approfondimenti e per le citazioni, L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, RDT 1993, 1287].

Nelle ipotesi di **inversione contabile** (o *reverse charge* - v. art. 17), in cui si verifica una dissociazione tra soggetto passivo dell'imposta e debitore della medesi-

ma nei confronti dell'Erario, il cessionario o committente, se a sua volta soggetto passivo d'imposta, è tenuto a corrispondere il tributo, in veste di responsabile del suo pagamento, direttamente all'Erario, anziché ad assolverla in via di rivalsa nei confronti del cedente o prestatore. Sulla base delle tesi giuridico-formali non appare agevole spiegare come - senza violazione del principio di capacità contributiva - l'imposta sia dovuta direttamente all'Erario dal cessionario o committente mentre la capacità contributiva è manifestata dalla sua controparte, soggetto passivo dell'imposta ai sensi dell'art. 17. Né sembra che tale antinomia possa spiegarsi con il fatto che l'inversione contabile appartiene all'ambito della riscossione del tributo e non a quello delle norme sostanziali. Ed infatti, come dimostrano le vicende ricostruttive dell'istituto della sostituzione tributaria, non appare conforme al principio di capacità contributiva imporre ad un soggetto l'obbligo di effettuare per conto di un terzo un versamento di imposta all'Erario senza che gli sia dato il diritto di rivalersi su tale terzo: nell'IVA invece il responsabile del pagamento in via di *reverse charge* non può rivalersi dell'onere dell'imposta sul cedente o prestatore.

Anche l'inversione contabile può essere armonicamente inquadrata nel normale meccanismo impositivo, conforme all'art. 53 Cost., se si attribuisce sia alla rivalsa che al *reverse charge* la funzione giuridica di traslare sul cessionario o committente l'onere dell'imposta e si individua conseguentemente nel soggetto ultimo della catena traslativa colui che manifesta la capacità contributiva colpita dal tributo.

3 La direttiva n. 2006/112/CE non contiene nessuna disposizione analoga a quella recata dall'art. 18. Tuttavia, nella struttura della direttiva la **traslazione in avanti dell'onere fiscale** è assicurata dalla caratteristica fondamentale dell'Imposta sul Valore Aggiunto, e cioè quella di essere, per ogni operazione imponibile, "*esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi*" (art. 1 direttiva) [per le relazioni tra tale principio e la traslazione del Tributo v. CGUE cause C-249/12 e C-250/12, 7.11.2013]. Tale caratteristica si riflette anche nell'art. 226 direttiva, che prescrive la separata evidenziazione in fattura dell'imposta rispetto al prezzo (sulla relazione tra rivalsa e fatturazione v. oltre in questo par.). Nella direttiva, l'IVA è dunque definita espressamente un'**imposta sui consumi** (art. 1), mentre - come si è accennato - una tale definizione, in senso giuridico, non è affatto pacifica nel diritto interno, nonostante l'obbligatorietà della traslazione.

La scelta di introdurre nella normativa interna la disposizione in esame è dunque senz'altro conforme alla direttiva, ed è stata ispirata proprio dalla prescrizione della proporzionalità dell'imposta rispetto al prezzo prevista nel sistema comunitario [CAMERA DEI DEPUTATI, *L'imposta sul valore aggiunto - lavori preparatori e norme di attuazione*, Roma 1973, 298]. D'altra parte l'IGE, l'imposta che è stata sostituita nel 1973 dall'IVA, prevedeva una semplice facoltà di rivalsa nei confronti dell'acquirente, e si è reso dunque necessario specificare, all'atto dell'introduzione della nuova imposta, che la rivalsa è invece obbligatoria per assicurare la trasparente traslazione in avanti del tributo.

Secondo la regola generale prevista dal comma 1 dell'articolo in commento, chi 4 effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o committente. Il soggetto che deve rivalersi è dunque il **soggetto passivo dell'IVA** come individuato dall'art. 17, cioè il cedente o prestatore. L'**obbligo di rivalsa** costituisce, per tale soggetto, anche un **diritto**, in quanto gli consente di porre a carico della sua controparte l'onere dell'imposta da versare all'Erario. La controparte, se è anch'essa un soggetto passivo IVA, ha - in linea di principio e salve eccezioni (v. art. 19) - il diritto di detrarre dalla propria imposta attiva (art. 17) l'IVA che gli è stata addebitata in via di rivalsa. Se invece la controparte è un consumatore finale o, comunque, non ha il **diritto di detrazione**, l'IVA addebitatagli in rivalsa resta definitivamente a suo carico.

Va sottolineato, a tale proposito, che così come non vi è alcuna relazione tra l'esercizio del diritto di detrazione e il pagamento dell'imposta addebitata in rivalsa (nel senso che è consentito al cessionario o committente detrarre l'imposta addebitata, purché idoneamente documentata, anche se il debito di rivalsa non è stato da lui assolto), così non vi è alcuna relazione tra obbligo di computare l'IVA attiva in sede di liquidazione periodica e ricezione del pagamento in via di rivalsa (nel senso che l'imposta resta dovuta dal cedente o prestatore, anche se il debito di rivalsa non è stato adempiuto dal cessionario o committente). Ne consegue che anche dal versante della rivalsa, così come da quello della detrazione, la neutralità dell'imposta opera al livello giuridico delle situazioni soggettive di diritto-obbligo, e non sul piano economico: in altri termini, l'art. 18 assicura al soggetto passivo il diritto di rivalersi, ma non gli garantisce di restare di fatto indenne dall'onere del tributo (sui riflessi costituzionali di tale questione v. par. V).

Effetto della norma sulla rivalsa, al verificarsi dei relativi presupposti, è la nascita 5 di un **diritto di credito** del cedente o prestatore nei confronti del cessionario o committente [contra F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, 97 ss., posto il carattere obbligatorio dell'esercizio della rivalsa e il ruolo che essa riveste nello svolgimento del rapporto tributario, l'Autore esclude che la rivalsa si collochi nella categoria del rapporto obbligatorio e la inquadra nell'esercizio privato di una funzione pubblica. Il sorgere di un diritto di credito in capo al suo titolare costituirebbe, dunque, solo un effetto secondario e complementare della rivalsa; il suo effetto proprio sarebbe, piuttosto, quello di conferire al cessionario il diritto di detrazione e, più in generale, quello di realizzare l'interesse pubblico cui è preposta relativo alla corretta attuazione del prelievo dell'imposta]. Il credito di rivalsa ha un titolo giuridico autonomo rispetto al rapporto giuridico sottostante che intercorre tra i medesimi due soggetti e nel quale si concreta l'operazione imponibile. Ad esempio, se l'operazione è costituita da una cessione di beni a titolo di compravendita, il cedente ha due distinti crediti nei confronti del cessionario: uno a titolo di corrispettivo della compravendita, avente fonte nel relativo contratto ed avente natura privatistica; l'altro a titolo di rivalsa, che ha ad oggetto l'IVA applicabile all'operazione ed è funzionale al meccanismo impositivo. L'autonomia di tali due rapporti comporta che essi possono essere disciplinati da diversi regimi giuridici e subire vicende differenti, ad esempio, con riguardo

alla disciplina dei privilegi [v. par. V, *ex multis* C, Sez. I, 15.9.1995, n. 9763; C 12.6.2008, n. 15690].

**6 Il soggetto obbligato in via di rivalsa** è la controparte del soggetto passivo del tributo nel rapporto da cui scaturisce l'operazione imponibile, cioè il cessionario o committente. Tale soggetto va individuato in base al suddetto rapporto giuridico e dunque non rileva il fatto che, eventualmente, il pagamento del corrispettivo sia effettuato da un soggetto diverso dal cessionario o committente.

Un caso in cui si verifica una dissociazione soggettiva tra chi è obbligato in via di rivalsa e chi effettua il pagamento è quello dell'avvocato distrattario, che riceve dalla parte soccombente il pagamento degli onorari e delle spese. Tali somme sono però dovute dal cliente dell'avvocato, che è risultato vittorioso in giudizio, sulla base del contratto d'opera professionale cui la controparte soccombente è evidentemente estranea. In questo caso, in applicazione del ricordato principio generale, la rivalsa va esercitata (e la fattura va emessa) dall'avvocato nei confronti del proprio cliente e non del terzo soccombente [la giurisprudenza sul punto è risalente e costante: tra le molte C, Sez. I, 14.5.1981, n. 3165 e C SU 12.6.1982, n. 3544; nella prassi: circ. 6.12.1994, n. 203/E e ris. 24.7.1998, n. 91/E].

In linea di principio, il debito di rivalsa del cliente è accessorio al debito per onorari e va dunque ricompreso nelle spese del giudizio poste a carico della parte soccombente, anche in difetto di espressa pronuncia nella sentenza di condanna [*ex multis* C, Sez. I, 19.2.1981, n. 1005; C, Sez. I, 21.4.1997, n. 3412]. In concreto, tuttavia, il rimborso dell'IVA da parte del soccombente spetta solo se la parte vittoriosa è un consumatore finale e sarebbe dunque destinato a restare inciso dall'onere del tributo. Se invece l'IVA è per questi detraibile, il rimborso non spetta in quanto l'imposta non costituisce una spesa sostenuta per il giudizio destinata a restare a suo carico [*ex multis* C 9.8.1991, n. 8686; C 14.12.1995, n. 3893; C 21.2.2012, n. 2474].

**7 La somma da addebitare in rivalsa** è costituita dall'ammontare dell'imposta applicabile per legge all'operazione imponibile. La corretta determinazione di tale somma è esclusiva responsabilità del cedente o prestatore, in quanto soggetto passivo dell'imposta. Pertanto, ove sia addebitata al cessionario o committente una somma comunque maggiore di quella dovuta - ad esempio, perché un'operazione esente è stata erroneamente ritenuta imponibile, oppure perché è stata applicata un'aliquota maggiore di quella prevista dalla legge - il *quid pluris* costituisce un indebito (sulle cui modalità di recupero v. par. VI). Ne consegue, tra l'altro, che tale *quid pluris* - non costituendo imposta addebitata o assolta a titolo di rivalsa - non è detraibile per l'acquirente (art. 19). Ove sia stata invece addebitata a titolo di rivalsa una somma inferiore al dovuto, il cedente o prestatore può, a determinate condizioni, effettuare una rivalsa tardiva (v. par. III), salva naturalmente la sua responsabilità per l'erronea fatturazione e le eventuali ulteriori violazioni.

**8 In ordine alla fonte ed al momento di nascita dell'obbligo/diritto di rivalsa** non vi è una coerente elaborazione giurisprudenziale: le sentenze della Cassazione,

molte delle quali non recenti, appaiono scarsamente argomentate ed influenzate dalla soluzione del caso concreto piuttosto che da ricostruzioni sistematiche. Si può comunque ritenere prevalente nella giurisprudenza l'affermazione secondo cui (ai fini fiscali) l'obbligazione di rivalsa nasce *ex lege* [C, Sez. I, 4.6.1994, n. 5429; C, Sez. I, 25.7.1996, n. 6714; C 22.12.2005, n. 28421], nel momento di effettuazione dell'operazione come individuato dall'art. 6.

Una risalente sentenza [C, Sez. II, 12.11.1981, n. 6010] ne trae il corollario, evidentemente errato, che il cessionario (consumatore finale) deve corrispondere al cedente l'imposta in via di rivalsa anche se quest'ultimo non ha emesso la fattura, in un caso in cui tale emissione era obbligatoria. In realtà, è evidente nella struttura dell'imposta il collegamento esistente tra rivalsa e fatturazione, il che porta a concludere che il diritto di rivalsa non sorge se la fattura non è stata emessa, in violazione di legge. Dunque, l'obbligo/diritto di rivalsa sorge al verificarsi di una fattispecie complessa, che comprende tanto il verificarsi dei presupposti di legge (effettuazione di un'operazione imponibile), quanto l'emissione della fattura (ovviamente, se obbligatoria ed anche se l'acquirente è un consumatore finale).

Gli indici normativi del collegamento esistente tra rivalsa e fatturazione sono molteplici. In primo luogo, infatti, il primo comma dell'articolo in esame non si limita a prevedere che il diritto di rivalsa nasce per effetto dell'effettuazione dell'operazione imponibile, ma prescrive al cedente o prestatore un preciso obbligo, cioè quello di operare l'addebito [per un'approfondita e originale analisi della situazione del soggetto attivo della rivalsa in termini di esercizio privato di una funzione pubblica v. F. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, *passim* e spec. 122 ss.]. L'addebito coincide con l'emissione della fattura, in quanto documento che reca, quale elemento essenziale, l'indicazione separata dell'imposta rispetto all'imponibile (art. 21 IVA e art. 226 direttiva): è proprio tale separata indicazione che vale a costituire, in capo al cedente, un autonomo titolo di credito e corrispondentemente, in capo al cessionario, un autonomo titolo di debito dell'IVA rispetto al corrispettivo che costituisce l'imponibile. Tanto ciò è vero che, per l'art. 18, comma 2, non vi è obbligo di rivalsa nei casi in cui l'emissione della fattura non è obbligatoria (v. par. II).

Un ulteriore collegamento tra rivalsa e fatturazione si può ravvisare nell'art. 26, comma 2, per il quale, se successivamente all'emissione della fattura il cedente o prestatore effettua una variazione della fattura precedentemente emessa riducendo l'ammontare imponibile dell'operazione, l'acquirente ha diritto alla restituzione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

Del tutto correttamente dunque la giurisprudenza più recente afferma che il credito di rivalsa sorge per effetto di una fattispecie complessa, cui concorrono il verificarsi dei relativi presupposti di legge e l'emissione della fattura [C, Sez. I, 26.5.2010, n. 12882; C 16.6.2010, n. 14578].

Sempre secondo la **giurisprudenza** [su cui v., in senso critico, M. BASILAVECCHIA, *Dall'esercizio dell'impresa alla gestione fallimentare*, *Ctrib* 2010, 2648], nel **fallimento** varrebbero invece regole diverse da quelle fiscali in ordine alla individuazione del momento di nascita dell'obbligazione di rivalsa. Il caso esaminato dalla giurisprudenza è quello di prestazioni di servizi effettuate nei confronti

dell'imprenditore poi fallito e della conseguente insinuazione del credito del prestatore nel passivo fallimentare. Ai sensi dell'art. 6, l'operazione non si considera effettuata - e dunque il diritto/obbligo di rivalsa non sorge (anche a voler ricondurre la relativa obbligazione al solo operare della legge) - finché non viene effettuato il pagamento, ovvero non viene emessa la fattura. Se, come accade di solito, la relativa fattura viene emessa dal prestatore nel corso della procedura, in vista del pagamento, è in questo momento che, secondo la regola posta dall'art. 6, l'operazione si considera effettuata e sorge il diritto di rivalsa. Ne dovrebbe conseguire che il relativo credito, sorto nei confronti della procedura - che peraltro si giova della detrazione della relativa imposta - è prededucibile *ex art. 111 l. fall.* Al contrario, con giurisprudenza assolutamente consolidata la Cassazione afferma che tale credito ha natura concorsuale e non è prededucibile: quindi la rivalsa va esercitata e la fattura va emessa nei confronti del fallito [*ex multis*, da ultimo, C n. 3582/2011; 11.4.2011, n. 8222] poiché l'obbligazione di rivalsa sarebbe (civilticamente) ancorata all'effettuazione dell'operazione impossibile di cui, nel caso di specie, è stato beneficiario il fallito e non la procedura fallimentare.

- 10** L'art. 17-ter d.P.R. n. 633/1972, inserito dall'art. 1, comma 629, lett. b), l. n. 190/2014 (Legge di stabilità 2015) ha previsto, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato e degli altri enti pubblici indicati dalla norma "*per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori di imposta*" ai sensi della legge IVA, che "*l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi*", secondo le modalità e i termini che sono stati fissati con il d.m. 23.1.2015. Trattasi del c.d. *split payment*, o scissione dei pagamenti, che è, in primo luogo ed essenzialmente, un metodo di riscossione, la cui disciplina deroga alle ordinarie norme sulla liquidazione e il versamento dell'imposta, prevedendo che l'IVA non concorre alla liquidazione e quindi al versamento del soggetto che ha effettuato la cessione o prestazione, bensì al versamento del soggetto pubblico acquirente. La norma sullo *split payment* deroga parzialmente anche all'art. 18 in commento. Ed infatti, il fornitore deve esporre l'IVA in fattura, effettuando però un addebito del tutto particolare, perché esso non fa sorgere il credito di rivalsa; tuttavia, l'IVA si considera addebitata al fine di far sorgere il diritto di detrazione (art. 19, comma 1, d.P.R. n. 633/1972) eventualmente spettante all'acquirente pubblico [per approfondimenti sul tema v. L. SALVINI, *Profili sistematici e di legittimità dello "split payment"*, *Ctrib* 2015, 1041].

## **II. Operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura e deroghe all'obbligo di rivalsa**

- 1** Il **comma 2** dell'articolo in commento dispone che, per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura, il **prezzo** o corrispettivo "si intende" **comprensivo dell'imposta**. La norma reca dunque una **presunzione** destinata ad applicarsi alle operazioni indicate dall'art. 22 e, tra di esse, anche alle cessioni di beni al minuto e alle prestazioni di servizi effettuate in locali aperti al pubblico. Ne consegue che la disciplina in esame si applica alla maggior parte delle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali, i quali non sono pertanto - di

norma - raggiunti dalla rivalsa giuridica, ma solo da quella economica (di qui le tesi che ravvisano nell'immissione al consumo, piuttosto che nel consumo, il presupposto dell'imposta).

Per effetto di questa presunzione, in assenza di una contraria previsione esplicita - sempre consentita - l'indicazione del corrispettivo avente le caratteristiche dell'offerta al pubblico *ex art. 1336 c.c.* (ad esempio, esposizione della merce con il prezzo in vetrina) si considera comprensiva dell'imposta e come tale vincolante per l'offerente.

Se opera la presunzione in esame ma, come consentito dall'art. 22, il cliente richiede l'emissione della fattura occorre procedere al c.d. "scorporo" dell'IVA dal prezzo, applicando a quest'ultimo le percentuali di riduzione indicate dall'art. 27.

Poiché l'imposta incide direttamente sul prezzo del bene ceduto e del servizio **2** prestato, il diritto comunitario esige che essa non influenzi l'efficiente allocazione delle risorse nel mercato di riferimento, ponendo un divieto di discriminazione tra soggetti e attività, nonché tra diverse tipologie di beni o servizi scambiati, in ossequio al principio della c.d. neutralità concorrenziale dell'IVA. In base ad essa, i soggetti operanti sul mercato non dovrebbero indirizzare le proprie decisioni in ragione della variabile tributaria (cfr. 4° e 7° considerando della direttiva n. 2006/112/CE).

In tale ottica, il punto di vista del consumatore finale, quale soggetto economicamente inciso dall'obbligazione tributaria, costituisce il parametro di riferimento ai fini della valutazione circa il rispetto delle disposizioni interne del richiamato principio di neutralità concorrenziale dell'imposta [CGUE, sentenza 27.2.2014, C-454/12, *Pro Med Logistik GmbH v. Finanzamt Dresden-Süd*, in tema di assoggettabilità ad aliquote IVA distinte dei servizi di trasporto urbano di persone e dei rispettivi bagagli al seguito in taxi e in autoveicolo da noleggio con conducente].

Il **comma 3** prevede, in via di deroga all'obbligo previsto dal comma 1, che in **3** alcuni casi la **rivalsa** sia **facoltativa**. Si tratta, in particolare, delle ipotesi di: cessioni gratuite di beni soggette all'imposta *ex art. 2*, comma 2, n. 4; destinazione di beni al consumo personale o familiare di cui al successivo n. 5; prestazioni di servizi gratuite per finalità estranee all'esercizio di impresa o per uso personale o familiare dell'imprenditore, soggette all'imposta *ex art. 3*, comma 3.

In questi casi la deroga all'obbligatorietà della rivalsa è probabilmente dovuta al fatto che o per la gratuità dell'operazione, o per l'assenza di un negozio traslativo, manca la manifestazione di ricchezza collegata al consumo che giustifica la traslazione dell'onere sull'acquirente.

### III. Rivalsa successiva

Dato il collegamento, sopra evidenziato, tra rivalsa e fatturazione, la rivalsa può **1** essere esercitata anche mediante una successiva variazione in aumento della fattura originariamente emessa, come previsto dall'art. 26, comma 1. Simmetricamente, in caso di variazione in diminuzione nei casi indicati dall'art. 26, comma



2, il cessionario o committente ha diritto ad ottenere dalla sua controparte la restituzione della corrispondente imposta pagata in via di rivalsa.

- 2 Nel caso in cui il soggetto passivo abbia omesso in tutto o in parte di applicare l'imposta ad un'operazione imponibile - ed abbia quindi omesso di esercitare la rivalsa - e sia stato perciò assoggettato ad accertamento o rettifica, la fonte del diritto di rivalsa non è (più) l'art. 18, bensì l'art. 60 che disciplina specificamente questa fattispecie [C 26.5.2010, n. 12882].

Attualmente, tale soggetto ha comunque il diritto di rivalersi nei confronti del cessionario o committente, purché abbia proceduto al pagamento a favore dell'erario dell'imposta o della maggiore imposta accertata, più interessi e sanzioni. Tale diritto gli è ora riconosciuto in virtù della radicale modifica apportata dal d.l. n. 1/2012 all'art. 60, comma 3 (v. *sub* art. 60), diretta a tutelare anche in caso di accertamento la neutralità dell'imposta attraverso il recupero del normale funzionamento del meccanismo impositivo; in questa ottica, viene altresì riconosciuto all'acquirente che abbia subito tale rivalsa il diritto di portare in detrazione la relativa imposta.

Nella versione precedentemente in vigore, lo stesso art. 60, comma 3, escludeva invece il diritto del soggetto passivo sottoposto ad accertamento o rettifica di rivalersi sull'acquirente dell'imposta pagata.

Poiché il divieto operava, appunto, solo a seguito di accertamento, prima che tale atto venisse emesso era consentito - in linea di principio - esercitare la rivalsa, anche emettendo la fattura tardivamente rispetto al momento di effettuazione dell'operazione [C, Sez. I, 4.2.1992, n. 1212], oppure integrando ai sensi dell'art. 26 - come si è detto - la fattura originaria. La fatturazione tardiva, con conseguente rivalsa, è consentita anche se è intervenuta una verifica fiscale in cui è stata constatata proprio l'omessa fatturazione [C, Sez. trib., 13.2.2009, n. 3564].

- 3 La disciplina della **rivalsa successiva** deve però essere coordinata, in concreto, con quella dell'**autofatturazione** ai sensi dell'art. 6, comma 8, d.lgs. 18.12.1997, n. 471. Tale norma impone al cessionario o committente che agisce nell'esercizio di imprese, arti o professioni e che non abbia ricevuto nei termini ivi indicati la fattura emessa dal cedente o prestatore, di emettere un'autofattura e di versare la relativa imposta direttamente all'Erario. Si deve ritenere, in proposito, che un'azione del cedente o prestatore diretta ad ottenere il pagamento dell'IVA tardivamente addebitata possa essere paralizzata da un'eccezione di avvenuto versamento della medesima imposta all'Erario ai sensi dell'art. 6 cit.

#### IV. Divieto di patti contrari all'esercizio della rivalsa

- 1 Il **comma 4** sancisce la **nullità dei patti contrari all'esercizio della rivalsa**, e quindi dei patti che intendano derogare alla obbligatorietà della rivalsa disposta dal comma 1. La sanzione di nullità ha la funzione di rafforzare l'obbligo di rivalsa, manifestando l'interesse del legislatore a che l'imposta trasli in modo palese sull'acquirente.

Il fatto che il comma 4 si riferisca alle disposizioni dei precedenti commi - e quindi anche a quelle recate dai commi 1 e 2 - è dovuto ad un difetto di coordinamento normativo, ed in particolare al fatto che la formulazione del comma 4 è rimasta invariata rispetto al testo originario dell'art. 18, benché successivamente altri due commi siano stati inseriti tra il primo e il secondo (l'attuale comma 4) (v. *infra*).

Il divieto in parola è inteso in **senso** assai **restrittivo** dalla rara giurisprudenza **2** che si è occupata della sua interpretazione. Si può quindi ritenere che incorrerebbero in tale nullità solo le (invero ingenue) pattuizioni con le quali si escludesse espressamente l'esercizio della rivalsa. Ed infatti, si è ritenuto valido ed efficace il patto con cui si conviene, per operazioni per le quali sia obbligatoria l'emissione della fattura, un prezzo comprensivo dell'imposta; quindi il cedente o prestatore non può pretendere in aggiunta il pagamento dell'IVA [C, Sez. I, 16.12.1987, n. 9334; C, Sez. II, 9.11.1998, n. 11267, per la quale, tuttavia, un tale patto non può intendersi tacitamente riferito anche alle pattuizioni integrative del prezzo]. Se il prezzo è pattuito come comprensivo dell'imposta, l'IVA dovrà essere scorporata (art. 27) dalla somma complessiva e separatamente indicata in fattura (art. 21), secondo le regole ordinarie (ris. 10.4.1974, n. 501332).

Estranei alle pattuizioni sulla rivalsa, e quindi in ogni caso leciti, sono i **patti che 3** **intervengono sul credito di rivalsa già sorto ed acquisito al patrimonio del cedente**. Pertanto, non incorre in nullità una transazione che abbia ad oggetto anche tale credito [C, Sez. I, 19.5.1988, n. 3527], né la sua compensazione [C, Sez. II, 7.5.1986, n. 1406].

È applicabile al rapporto di rivalsa anche la disciplina civilistica della **ricognizio-  
ne di debito** ex art. 1988 c.c. [C, Sez. II, 24.11.2003, n. 17861].

### V. Privilegio del credito di rivalsa

La logica che ispira l'ultimo comma dell'art. 18 è quella di assicurare al credito **1** di rivalsa vantato dal cedente o prestatore nei confronti del cessionario o committente la stessa tutela, in materia di cause di prelazione, prevista dal Codice civile a favore dell'Erario per il credito IVA vantato nei confronti del cedente o prestatore in quanto soggetto passivo dell'imposta. Data questa *ratio* della norma, ben si comprende come essa possa essere intesa quale conferma della natura tributaria del rapporto di rivalsa - al pari del rapporto di imposta intercorrente tra cedente o prestatore ed Erario - e come in ogni caso, nonostante trovi in pratica applicazioni marginali, la sua interpretazione abbia dato occasione alla giurisprudenza costituzionale di chiarire il suo pensiero in ordine alla capacità contributiva colpita dall'IVA.

Le norme del Codice civile, cui fa riferimento l'ultimo comma, sono state abrogate per effetto della riforma del Codice civile in tema di privilegi del 1975. Pertanto, l'intera materia dei **privilegi IVA** - sia quelli che assistono il credito di imposta dello Stato nei confronti dei soggetti passivi (v. *sub* art. 62), sia quelli, che qui interessano, che assistono il credito di rivalsa - è ora disciplinata esclusi-

vamente dal **Codice civile**. L'art. 18, ultimo comma, deve pertanto ritenersi nel suo complesso abrogato [C, Sez. I, 23.11.1979, n. 6120; conf. C Cost. 15.2.1984, n. 25; in dottrina, C. GLENDI, *Non esiste più nel nostro ordinamento alcun privilegio generale per crediti di rivalsa IVA*, RT 1986, II, 132].

Attualmente, il credito di rivalsa è assistito da **privilegi speciali** che gravano sui beni, mobili o immobili, che hanno formato oggetto della cessione o ai quali si riferisce il servizio (artt. 2758 e 2772 c.c.), mentre non esiste più alcun privilegio generale.

**3** Poiché la norma in esame attribuisce **privilegio speciale sui beni, mobili o immobili, ai quali la prestazione di servizi "si riferisce"**, si è posto il problema di stabilire quale sia la relazione che deve intercorrere tra il bene ed il servizio affinché il privilegio sussista. In proposito la giurisprudenza afferma che può trattarsi di "*qualsiasi necessaria relazione logica tra detto servizio e determinati beni*", per cui non può a priori ritenersi esclusa dal privilegio una prestazione di opera intellettuale [C 19.3.1996, n. 2312].

Nonostante l'ampiezza di questa relazione, quando il servizio prestato non può in alcun modo riferirsi a beni, ovvero quando si riferisce a **beni consumabili** - sui quali per definizione non può esercitarsi il privilegio (tipico il caso delle energie) - il credito di rivalsa non è assistito da alcuna causa di prelazione. Tale circostanza ha posto il problema della compatibilità di questa disciplina con gli artt. 3 e 53 Cost. Ed infatti, l'art. 3 **Cost.** potrebbe ritenersi violato per la disparità di trattamento tra soggetti passivi il cui credito di rivalsa è assistito da privilegio e soggetti passivi il cui credito, per la natura o l'oggetto del servizio prestato, è solo chirografario. L'art. 53 **Cost.**, poi, potrebbe ritenersi violato poiché chi non gode di privilegio può (con maggiore probabilità) restare inciso dall'onere del tributo, non riuscendo a soddisfare il suo credito di rivalsa e a traslare l'onere sull'acquirente.

Investita di tali questioni, la Corte Costituzionale [C Cost. 15.2.1984, n. 25; conf. C, Sez. I, 4.6.1994, n. 5429], pur rilevando come il sistema dei privilegi risulti "*squilibrato*" a seguito dell'eliminazione del privilegio generale sui mobili del debitore, ha ritenuto che la scelta di accordare o meno il privilegio sia rimessa alla insindacabile discrezionalità del legislatore e non rilevi dunque in punto di violazione dell'art. 3 Cost. La Corte ha poi affermato che l'incisione del consumatore finale, costituendo solo "*il risultato economico derivante dalla rivalsa*", "*non può costituire il presupposto cui è collegata la prestazione tributaria e in base al quale, secondo la giurisprudenza di questa Corte, va individuata la capacità contributiva ai sensi dell'art. 53 Cost.*". La Corte, quindi, ha decisamente sposato le tesi giuridico-formali, individuando nel soggetto passivo di diritto colui che manifesta la capacità contributiva colpita dal tributo ed escludendo il rapporto di rivalsa dall'ambito tributario.

## **VI. Accertamento giudiziale del rapporto di rivalsa**

**1** La tesi, assolutamente dominante in giurisprudenza, sulla **natura meramente privatistica del rapporto di rivalsa** si riflette nelle pronunce rese in tema di

giurisdizione e legittimazione, dirette a divaricare sotto ambedue i profili il giudizio avente ad oggetto l'accertamento del rapporto di imposta, intercorrente tra il soggetto passivo e l'Erario, da quello avente ad oggetto l'accertamento del rapporto di rivalsa, intercorrente tra il soggetto passivo ed il suo cessionario o committente. Benché in ambedue i giudizi si discuta esattamente dello stesso tema, l'opinione pressoché unanime della giurisprudenza di legittimità è che la **giurisdizione** nel rapporto di imposta spetta al giudice tributario, mentre quella nel rapporto di rivalsa spetta al giudice ordinario. Ed infatti, stabilire quale sia l'IVA correttamente applicabile all'operazione nell'ambito del rapporto di rivalsa non sarebbe una "causa pregiudiziale", bensì una mera "questione pregiudiziale", come tale conoscibile *incidenter tantum* dal giudice ordinario. Quest'ultimo conosce sia delle azioni promosse dal cessionario o committente verso il cedente o prestatore per ottenere la restituzione dell'IVA indebitamente applicata e versata in eccesso, sia nelle azioni promosse dal cedente o prestatore verso il cessionario o committente per ottenere l'adempimento dell'obbligazione di pagare l'IVA in via di rivalsa.

Quanto alla **legittimazione**, legittimato nell'azione di rimborso nei confronti dell'Erario è il solo soggetto passivo dell'imposta, cioè il cedente o prestatore, mentre il cessionario o committente è legittimato ad agire in restituzione solo nei confronti del cedente o prestatore, e non direttamente nei confronti dell'Erario.

È dunque affermazione corrente nella giurisprudenza che: *"i tre rapporti che discendono dal compimento di un'operazione imponibile (tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente, relativamente al pagamento dell'imposta; tra il cedente e il cessionario, in ordine alla rivalsa; tra l'Amministrazione finanziaria ed il cessionario per ciò che attiene alla detrazione dell'imposta assolta in via di rivalsa), pur essendo collegati, non interferiscono tra loro. A tanto consegue che il cedente non può opporre al cessionario, che agisca in restituzione, l'avvenuto versamento dell'imposta, che il cessionario non può opporre all'Amministrazione finanziaria, che escluda la detrazione, che l'imposta è stata assolta in via di rivalsa e versata all'Amministrazione medesima e che infine il solo cedente abbia titolo ad agire per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione"*; il cessionario non può dunque agire direttamente in rimborso nei confronti dell'Erario [*ex multis*, C, Sez. trib., 22.4.2003, n. 6419; C, Sez. trib., 19.8.2009, n. 18487; C 28.1.2011, n. 2064; in dottrina, A. DI BELLA, *Rivalsa IVA: alcune osservazioni in tema di giurisdizione*, RDT 2004, II, 245; come è stato acutamente rilevato da G. TABET, *Incertezza sulla natura degli atti applicativi della TIA e riflessi sulla giurisdizione*, Ctrib 2011, 1021, questo consolidatissimo orientamento della Cassazione non appare conciliabile con l'affermazione, da parte della medesima Corte, della impugnabilità della fattura dinanzi il giudice tributario].

Come si è accennato, la Cassazione [*ex multis*, C SU 13.12.1991, n. 13446; C SU 17.4.2009, n. 9142] distingue, in proposito, tra **giurisdizione** e **legittimazione**. La giurisdizione è determinata in base alla domanda, e quindi sussiste la giurisdizione tributaria quando la richiesta di restituzione dell'IVA è formulata (dal cedente oppure dal cessionario) nei confronti dell'Erario. Alla questione della giurisdizione va logicamente subordinata quella della legittimazione; in particolare

va affermato il difetto di legittimazione del cessionario che promuove un'azione di rimborso nei confronti dell'Erario, essendo invece l'unico legittimato attivo il cedente. In sostanza, il cessionario che agisce nei confronti dell'Erario dinanzi le Commissioni Tributarie per ottenere il rimborso dell'IVA pagata in via di rivalsa si vedrà negare la legittimazione e per tale motivo la sua domanda sarà rigettata.

3 Il cessionario o committente a sua volta soggetto passivo di imposta che assolve, in via rivalsa, un'**imposta maggiore di quella correttamente applicabile** all'operazione non può recuperarla nei confronti dell'Erario né attraverso la detrazione [poiché non è consentito detrarre un'imposta maggiore di quella prevista dalla legge (v. *sub* art. 19); *contra* RANDAZZO, *op. loc. cit.*], né, come si è visto, agendo in rimborso (poiché difetta in questo caso la legittimazione ad agire). Egli deve quindi recuperarla nei confronti del cedente o prestatore instaurando, se del caso, una controversia dinanzi al giudice civile. In tale controversia saranno naturalmente, tra l'altro, esperibili tutti i mezzi di prova ammessi nel giudizio civile, tra cui la prova testimoniale [con riferimento ad una fattispecie in cui si controverteva della ricomprensione dell'IVA nel prezzo, conf. C 18.11.2011, n. 24372/2011]. Ove il cedente o prestatore, avvedendosi dell'errore commesso, rettifichi in diminuzione la fattura originaria, come si è visto *retro*, il cessionario o committente ha diritto a vedersi da questi restituita l'imposta versata in via di rivalsa (art. 26); ma ove la rettifica non venga operata, l'azione di ripetizione di indebito *ex* art. 2033 c.c. nei confronti del cedente - da esperirsi come detto dinanzi l'a.g.o. civile - è l'unico mezzo a disposizione del cessionario per ottenere il rimborso dell'imposta assolta in via di rivalsa [oltre alle sentenze già citate, C, Sez. trib., 25.1.2008, n. 1607]. Ciò vale anche nel caso in cui venga negato un rimborso ad un non residente *ex* art. 38-ter (v.) a causa dell'erroneo assoggettamento ad IVA dell'acquisto [C, Sez. trib., 25.1.2008, n. 2808, *Ctrib* 2008, 1121, con nota di P. CENTORE, che costituisce la paradossale conclusione del giudizio svoltosi anche dinanzi la CGCE di cui al punto seguente], nonché nel caso in cui si sostenga l'esenzione dell'acquisto in ragione dell'esenzione delle operazioni attive effettuate [C 17.4.2009, n. 9142].

4 La soluzione data dalla Corte di Cassazione in tema di giurisdizione e legittimazione nel rapporto di rivalsa IVA è nettamente opposta a quella data dalla stessa Corte - per lo meno fino a poco tempo fa - con riferimento all'istituto della **sostituzione tributaria**, per quanto riguarda l'azione del sostituto nei confronti del sostituto diretta ad ottenere il pagamento di somme indebitamente ritenute [per un parallelo critico tra i due orientamenti giurisprudenziali: A. DI BELLA, *Rivalsa*, cit.; L. SALVINI, *La rivalsa e i rapporti interni nell'IVA*, in Atti del convegno "La giurisdizione tributaria dell'ordinamento giurisdizionale", Bologna, 2009]. Nel caso della sostituzione si ammette infatti, dinanzi al giudice tributario, l'azione diretta del sostituto nei confronti dell'Erario per il rimborso delle ritenute indebitamente effettuate dal sostituto; si ritiene inoltre che sostituto, sostituito ed Erario siano tutti parte del medesimo processo. La difformità tra le due soluzioni e la maggiore gravosità della posizione dei soggetti IVA, che si vedono esposti al rischio della doppia soccombenza e quindi al rischio di restare incisi dall'onere del

tributo in (possibile) violazione del principio di neutralità dell'imposta, sono state sottoposte dalla Cassazione [C 19.1.2005, n. 1015, ove un'ampia ricostruzione dei temi in discussione] al giudizio della Corte di Giustizia CE.

La Corte [CGCE 15.3.2007, causa C-35/05, *Reemtsma Cigarettenfabriken, Ctrib* 2007, 1289, con commento di P. CENTORE; M. GREGGI, *Il rimborso dell'IVA indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, *RDT* 2007, IV, 285; M. LOGOZZO, *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, *GT* 2007, 563] non ha tuttavia ravvisato alcun profilo di contrarietà dell'ordinamento interno con quello comunitario, pur precisando che i principi di neutralità ed effettività richiedono che, ove risulti per il cessionario impossibile o eccessivamente difficile il recupero dell'imposta presso il cedente - ed in particolare in caso di insolvenza di quest'ultimo - il cessionario deve comunque essere messo in grado di recuperare l'imposta nei confronti dell'Erario.

Questa apertura della giurisprudenza comunitaria richiede peraltro, per la sua attuazione, una notevole flessibilità dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza a causa della sua portata "eversiva" rispetto all'attuale consolidato sistema di tutela. Flessibilità che allo stato attuale la giurisprudenza non lascia intravedere [C, Sez. trib., 25.1.2008, n. 1607].

Come si è già accennato, in tempi recenti [a partire da C 26.6.2009, n. 15031] la 5 Cassazione si è prodotta nell'ennesimo *revirement* in tema di giurisdizione nelle liti tra sostituto e sostituito, affermando che la giurisdizione non è (più) del giudice tributario, bensì del giudice ordinario. Conseguentemente, l'A.F. non ne è più parte (necessaria). Se dunque è venuta meno, per il momento, la sopra rilevata difformità di soluzioni rispetto all'analogo problema che si pone per il rapporto di rivalsa nell'IVA, non è certo venuto meno - ed anzi, si è in un certo senso consolidato - uno dei principali problemi cui dà luogo la diversità delle giurisdizioni, e cioè quello della possibile difformità di giudicati con conseguente doppia vittoria o doppia soccombenza. Una soluzione sostanziale di (eccessivo) favore per l'A.F. a tale problema è stata data da C 14.3.2012, n. 4020 [*Ctrib* 2012, 1763, con commento di RANDAZZO], per la quale il riconoscimento del diritto del cedente o prestatore ad ottenere dall'Erario il rimborso dell'IVA indebitamente applicata è subordinato alla concreta dimostrazione del non avvenuto esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario o committente; ciò per evitare appunto che l'Erario sia chiamato a rimborsare al cedente un'IVA che il cessionario ha recuperato mediante la detrazione.

Anche per quanto concerne infine i **termini per l'esercizio dell'azione di rimborso** si registra una notevole difformità di disciplina rispettivamente nell'ambito del rapporto di imposta e di quello di rivalsa. Ed infatti, l'azione di rimborso del cedente o prestatore nei confronti dell'Erario va esercitata nel termine decadenziale di due anni dal versamento dell'imposta (art. 21 d.lgs. n. 546/1992), mentre l'azione di restituzione nel rapporto di rivalsa tra cedente e cessionario è un'azione civilistica da indebito, soggetta all'ordinario termine prescrizione decennale ex art. 2033 c.c. Ne consegue che il soggetto passivo è sottoposto al

concreto rischio di dover far fronte ad un'azione di ripetizione promossa nei suoi confronti quando sono ormai decorsi i termini per richiedere a sua volta la restituzione all'Erario.

Sotto questo profilo è stata di nuovo sottoposta dalla Corte di Cassazione [C, Sez. trib., 17.8.2010, n. 18721, su cui v. F. TESAURO, *Il principio europeo di neutralità dell'IVA e le norme nazionali non compatibili in materia di rimborso dell'indebito*, GI 2011, 1938] alla Corte di Giustizia CE la questione della compatibilità con i principi comunitari di un sistema in cui non vi sono (o meglio, non vengono a torto ritenuti applicabili) strumenti processuali idonei ad assicurare uniforme tutela del rapporto di imposta e di quello di rivalsa. La Corte di Giustizia [CGCE 15.12.2011, causa C-427/10, *Ctrib* 2012, 309, con commento di P. CENTORE] ha confermato tale compatibilità.

## Art. 19 - Detrazione

**[1] Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.**

**[2] Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19-bis2. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio.**

**[3] La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:**

a) operazioni di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli articoli 40 e 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;

a-bis) le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa;

b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;

c) operazioni di cui all'articolo 2, terzo comma, lettere a), b), d) ed f);

d) cessioni di cui all'articolo 10, numero 11), effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;