

L'IVA non dovuta

Restituzione e detrazione

LIVIA SALVINI*

I. Premessa

Se l'IVA “non dovuta” — cioè l'imposta applicata ad un'operazione in misura maggiore di quella prevista dalla legge — sia detraibile da parte dell'acquirente soggetto passivo, è una questione che costituisce da sempre terreno di scontro tra una visione più rigorosa ed una più pragmatica del meccanismo di funzionamento dell'imposta.

E infatti, molti sostengono che l'IVA non dovuta — non essendo, per definizione, imposta — non può essere detratta dall'acquirente; questi, per non rimanerne inciso, deve quindi farsela restituire dal cedente o prestatore (ovviamente, se gliel'ha versata); a sua volta il cedente o prestatore può recuperarla chiedendola in rimborso all'Erario. Altri, invece, sottolineano la macchinosità e la sostanziale inutilità di questo percorso “a ritroso” e fanno rilevare che — non essendovi alcun danno per l'Erario se non si versa in fattispecie fraudolente — sarebbe un vantaggio pratico per tutti i soggetti coinvolti, nel sostanziale rispetto del principio giuridico di neutralità dell'imposta, ammettere che l'acquirente possa detrarre anche l'IVA indebitamente applicata dal cedente o prestatore.

Con due recenti interventi, a poca distanza di tempo, il legislatore è intervenuto su tutti gli snodi del meccanismo di applicazione dell'imposta interessati dal fenomeno in questione, con un chiaro intento semplificatorio:

- l'art. 30-ter d.P.R. n. 633/1972, introdotto dall'art. 8, comma 1, l. n. 167/2017, ha disciplinato la fattispecie dal punto di vista del cedente o prestatore, regolando le ipotesi e le condizioni alle quali egli può ottenere dall'Erario la restituzione dell'imposta versata in misura eccedente rispetto a quella dovuta;
- l'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471/1997, come modificato dall'art. 1, comma 935, l. n. 205/2017, ha invece disciplinato la fattispecie dal punto di

* Professore ordinario di Diritto tributario, Libera Università Internazionale degli Studi Sociali “Guido Carli”.

vista del cessionario o committente soggetto passivo IVA, consentendogli — anche qui in presenza di specifiche condizioni e comunque con applicazione di sanzioni, sia pure non paramtrate all'imposta — la detrazione dell'IVA a lui indebitamente applicata dalla controparte.

La mia relazione ha a oggetto queste due nuove disposizioni, delle quali cercherò di dare una ricostruzione coerente con i principi che governano l'IVA, anche alla luce della giurisprudenza UE e interna¹.

2. L'art. 30-ter del d.P.R. n. 633/1972

2.1. Il comma 1

L'art. 30-ter, comma 1, riproduce all'interno del decreto IVA la norma generale in tema di rimborso dell'imposta non dovuta, contenuta nell'art. 21 del d.lgs. n. 546/1992 (legge sul processo tributario). La nuova norma dispone che «Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»². Nella sostanza, le due disposizioni sono analoghe; in quella in materia di IVA, in aggiunta, si fa espressamente riferimento alla natura decadenziale del termine, natura che

1. Per la loro rilevanza teorica e pratica queste disposizioni sono state già oggetto di numerosi commenti. Tra questi si possono fin d'ora menzionare: G. GIULIANI, M. SPERA, *Detraibilità dell'IVA addebitata per errore per un importo superiore*, in *Fisco* 2018, 745; P. CENTORE, *Detrazione dell'IVA non dovuta. Una scelta di serietà*, in *Corr. trib.*, 2018, 2307; M. SIRRI, R. ZAVATTA, *I confini della detrazione dell'IVA non dovuta*, in *Corr. trib.*, 2018, 1325; M. FANNI, *Diritto del cessionario/committente alla detrazione dell'IVA erroneamente addebitata*, in *Fisco*, 2018, 2428; ASSONIME, *Circ. n. 12/2018*.

2. Come è noto, attualmente l'art. 17 del d.P.R. n. 633/1972 è rubricato "debitore dell'imposta", e non più "soggetti passivi" come era precedentemente alle modifiche apportate dalla l. n. 208/2015. Ci si può pertanto chiedere per quale motivo nell'art. 30-ter si riferisca il diritto alla restituzione ai soli soggetti passivi e non anche a coloro che, pur non essendo soggetti passivi, sono debitori dell'imposta (cioè a coloro che sono tenuti ad applicare l'IVA in base ad inversione contabile) e, come tali, hanno erroneamente effettuato versamenti. Va considerato, a tale proposito, che esiste un collegamento tra la disposizione ora in esame e le previsioni dell'art. 6, commi 9-bis1, 9-bis2 e 9-bis3 del d.lgs. n. 471/1997 che hanno sancito, sostanzialmente, la neutralità ai fini dell'imposta degli errori commessi in materia di inversione contabile, in ragione della contemporanea esistenza, in capo al soggetto IVA, del debito di imposta e del relativo diritto di detrazione (sui rapporti tra l'art. 30-ter e le disposizioni da ultimo citate, si veda anche oltre il par. 2). Non sembra, tuttavia, che si possano in assoluto escludere casi in cui un debitore di imposta non soggetto passivo abbia erroneamente versato, in quanto tale, IVA in eccesso. Benché l'art. 30-ter faccia riferimento ai soli soggetti passivi, non sembra dubbio che il diritto alla restituzione possa essere esercitato anche in questo caso, sia per il principio della neutralità dell'imposta, sia perché comunque la situazione ricade nel generale disposto dell'art. 21 della legge sul processo tributario.

è peraltro certa anche per il termine indicato dalla disposizione di carattere generale contenuta nell'art. 21 cit.

L'art. 30-ter disciplina dunque il c.d. “rimborso speciale” o “anomalo”, denominandolo — così come l'art. 21 cit. — “restituzione”, per distinguerlo da quello ordinario disciplinato dall'art. 30³. Quest'ultimo, come è ben noto, ha ad oggetto l'eccedenza di imposta detraibile e di imposta versata, rispetto a quella relativa alle operazioni imponibili, eccedenza che può essere chiesta a rimborso nella dichiarazione annuale, ove ricorrano le condizioni previste dal medesimo art. 30. Si tratta di un'eccedenza che si forma, quindi, in maniera fisiologica, in base al normale funzionamento del meccanismo di applicazione dell'imposta e dei dati indicati in dichiarazione. Il “rimborso speciale” ha invece ad oggetto un'eccedenza di imposta che si forma in maniera non fisiologica. Tale eccedenza spesso non è oggetto di indicazione in dichiarazione, ad esempio, a causa di: erronei versamenti in eccesso (rilevati dopo la presentazione della dichiarazione annuale); applicazione dell'imposta in base a norme ritenute incostituzionali o contrarie all'ordinamento UE; assoggettamento ad imposta di operazioni esenti, non imponibili, non soggette o soggette al regime dello *split payment*; applicazione di un'aliquota maggiore di quella corretta; detrazione esercitata oltre il termine previsto dall'art. 19, comma 1 e oltre quello previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa; variazione in diminuzione effettuata dopo il termine previsto dall'art. 26, ecc. Altre volte, l'eccedenza si forma per errori commessi in dichiarazione, per esempio a seguito dell'erronea imputazione in sede di liquidazione dell'imposta e, quindi, di dichiarazione, di un'IVA detraibile minore di quella spettante, ovvero di un'IVA attiva maggiore di quella correttamente applicabile.

In analogia con quanto previsto dall'art. 21 della legge sul processo tributario, l'art. 30-ter ha a oggetto la restituzione del “versamento” d'imposta eccedente. Questa terminologia è ellittica, perché è pacifico che, come accade negli esempi appena fatti, un'eccedenza di IVA può manifestarsi anche per errori commessi in dichiarazione, ed anche se tali errori non abbiano condotto al versamento di una maggiore imposta, ma all'evidenziazione di un minor credito. Non dovrebbe, peraltro, essere dubbio che anche in questi casi spetti la restituzione dell'IVA non dovuta, analogamente a quanto accade, *mutatis mutandis*, in materia di imposte sul reddito.

Merita però osservare, in proposito, che nell'IVA molto più spesso che nelle imposte sul reddito il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso inizia a decorrere dal “versamento” (o liquidazione dell'imposta di periodo, ove da essa emerga un credito), anziché dalla dichiarazione. E infatti, fin dal momento dell'effettuazione dell'operazione alla

3. Ove non diversamente specificato, gli articoli citati si riferiscono al decreto IVA.

quale l'imposta è stata applicata in eccesso il contribuente dovrebbe essere in grado di avvedersi dell'errore commesso⁴.

2.2. *Il comma 2*

Nel quadro generale delineato dal comma 1, della restituzione dell'IVA non dovuta si occupa (anche) specificamente il comma 2 dell'art. 30-ter, per il quale:

Nel caso di applicazione dell'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

Questa norma ha ad oggetto solo alcune delle fattispecie che ricadono nell'ambito di applicazione del comma 1 e, in particolare, le ipotesi di IVA non dovuta che “coinvolgono” il cessionario⁵, avendo comportato nei suoi confronti l'addebito, in via di rivalsa, di imposta in misura maggiore di quella prevista per legge. In questo caso, la restituzione della maggiore imposta può essere richiesta dal cedente all'Erario nel termine di due anni decorrenti non dal “versamento”, ma dalla restituzione dell'IVA che il cedente abbia a sua volta effettuato nei confronti del cessionario (soggetto passivo IVA, oppure consumatore finale)⁶. La norma richiede espressamente — per consentire il rimborso nel termine più lungo — che sia intervenuto un accertamento definitivo dell'Amministrazione finanziaria in ordine alla non debenza dell'imposta.

4. Il riferimento è all'orientamento della Corte di cassazione per il quale, in materia di imposte sul reddito, il termine di decadenza per l'azione di rimborso inizia a decorrere dalla data di versamento, anche in acconto, anziché da quella di liquidazione dell'imposta in dichiarazione, allorché già all'atto del versamento l'imposta risulti in tutto o in parte non dovuta: cfr., tra le ultime, Cass. ord. n. 2533/2018.

5. Si useranno i termini “cedente” per indicare sia il cedente che il prestatore e “cessionario” per indicare sia il cessionario che il committente.

6. *Quid* nel caso in cui il cessionario non abbia pagato al cedente l'IVA addebitatagli in via di rivalsa? Dovrebbe ritenersi, in proposito, che all'atto della presentazione dell'istanza, ovvero nel successivo giudizio, debba essere data la prova del mancato (definitivo?) pagamento da parte del cessionario, in luogo di quella dell'avvenuta restituzione dell'imposta a quest'ultimo. C'è un'alternativa possibile e cioè che, in questo caso, non possa essere richiesta la restituzione dell'IVA, neanche a seguito di accertamento; sembra, tuttavia, che si tratti di una soluzione non ipotizzabile, in quanto precluderebbe al cedente di ottenere dall'Erario la restituzione dell'IVA non dovuta che egli ha a suo tempo versato, restandone inciso per l'inadempimento da parte del cessionario dell'obbligazione di rivalsa.

2.3. Rapporti tra il comma 1 e il comma 2

Vediamo ora alcuni aspetti di coordinamento tra il comma 1 e il comma 2 dell'articolo in esame, per approfondire poi, nei prossimi paragrafi, l'analisi dell'articolo nel suo insieme.

Per quanto si è detto, restano regolate esclusivamente dal comma 1 tutte le fattispecie di IVA non dovuta che non hanno comportato un addebito maggiore del lecito in via di rivalsa: ad esempio, le duplicazioni di versamento e le detrazioni effettuate oltre il termine previsto dall'art. 19, comma 1, e oltre il termine della dichiarazione rettificativa.

Non dovrebbe esservi dubbio, poi, sul fatto che le fattispecie di IVA non dovuta che hanno, invece, comportato un erroneo addebito in via di rivalsa siano regolate sia dal comma 1 che dal comma 2, recando quest'ultimo una deroga in senso proprio al comma 1⁷. Con la conseguenza che non in tutti i casi in cui l'erronea applicazione dell'imposta abbia comportato un'erronea rivalsa la previa restituzione al cessionario o committente⁸ è condizione per la restituzione: ciò accade solo nei casi in cui venga superato il termine biennale decorrente dal versamento previsto dal comma 1. Questa conclusione si evince non solo dalla genesi della norma, che verrà di seguito illustrata, ma anche dal fatto che il comma 2 prevede, quale condizione per la sua applicazione, la presenza di un accertamento definitivo di non debenza dell'imposta (o della maggiore imposta) sull'operazione considerata; ed è evidente, a tale proposito, che subordinare sempre a questa condizione la restituzione dell'imposta non dovuta in presenza di rivalsa varrebbe a negare, nella maggior parte dei casi (e cioè in tutti quelli in cui non vi sia stato alcun accertamento) il diritto del cedente o prestatore alla restituzione dell'imposta nei confronti dell'Erario, con un inammissibile *vulnus* al principio di neutralità dell'IVA.

Ne consegue che questa disposizione smentisce ormai pienamente l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate il quale richiedeva, in ogni caso, per l'ammissibilità dell'istanza di restituzione dell'IVA non dovuta, laddove l'imposta fosse stata oggetto di rivalsa nei confronti del cessionario, la prova dell'avvenuta restituzione dell'imposta a quest'ultimo, al fine di evitare "indebiti arricchimenti"⁹. E ciò anche nel caso in cui l'istanza di rimborso sia presentata entro i due anni dal "versamento". Come si è detto, la legge

7. Così, espressamente, la relazione di accompagnamento (A.S. n. 2886 *sub* art. 8).

8. La disposizione in esame è applicabile tanto alle operazioni B2C, quanto a quelle B2B, dal momento che non opera alcuna distinzione sotto questo profilo. Come si vedrà oltre, quando il cessionario è a sua volta soggetto IVA si pongono problemi di coordinamento di questa norma con quella (art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471/1997) che ora consente al cessionario di detrarre anche l'IVA non dovuta.

9. Cfr., tra le altre, ris. n. 15/E del 2013.

ora conferma che — come riconosciuto dalla Corte di Cassazione¹⁰ — tale prova deve essere data solo nel caso di superamento del termine biennale di cui al comma 1.

Come è evidente già da queste prime considerazioni — ma su ciò si tornerà nelle conclusioni — la nuova disciplina entra a piè pari nei più complessi snodi del meccanismo di applicazione dell'imposta, e cioè nei rapporti tra i tre soggetti che intervengono in tale meccanismo: il cedente, il cessionario e l'Erario¹¹. Da un lato, infatti, viene espressamente disciplinato, anche per quanto attiene al rimborso "speciale", il rapporto tra cedente ed Erario; dall'altro, viene regolato, nelle ipotesi di cui al comma 2, anche il rapporto tra cedente e cessionario. Conformemente a quanto sempre affermato dalla Cassazione, nonché dalla Corte di giustizia, sulla reciproca indipendenza di tali rapporti¹², viene definitivamente confermato che il diritto di rimborso "speciale" del cedente non è in alcun modo condizionato, in via ordinaria, dall'avvenuta restituzione dell'imposta al cessionario che sia stato gravato, in via di rivalsa, da un'IVA non dovuta: tale restituzione condiziona il rimborso solo ove si sia superato il termine biennale.

Ma il legislatore ha inteso disciplinare anche il terzo rapporto, quello tra cessionario (soggetto passivo) ed Erario: ciò è stato fatto con le (quasi) contestuali modifiche apportate all'art. 6, comma 6, d.lgs. n. 471/1997, che verranno esaminate nel prossimo paragrafo, dopo aver completato la rassegna delle disposizioni contenute nel nuovo art. 30-ter.

2.4. *Il comma 3*

Il comma 3 dell'art. 30-ter dispone che «la restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale». Sebbene siano facilmente comprensibili, e in linea di massima condivisibili, le ragioni che hanno ispirato questa disposizione di chiusura, non si può non rilevare come essa — nella sua assolutezza — si presti a qualche rilievo.

Da tempo¹³, infatti la Corte di giustizia ammette che l'IVA attiva possa essere rettificata (e, dunque, recuperata dal cedente) anche in caso di frode, quando sia stato eliminato ogni rischio di perdita fiscale, cioè il rischio di indebita detrazione da parte del cessionario e questo sembrerebbe essere

10. Cfr., tra le altre, Cass. n. 14231/2015.

11. Questa nuova disciplina si colloca anche nel filone già inaugurato dalle modifiche apportate con il d.l. 1/2012 — anche qui, su *input* dell'UE — all'art. 60 in tema di rivalsa successiva. In particolare, è stato previsto — a fronte dell'originario divieto di rivalsa — il diritto del cedente di rivalersi sul cessionario dell'imposta pagata a seguito di accertamento, nonché il diritto del cessionario di detrarla.

12. V. oltre par. 5.

13. V. per esempio Corte di giustizia, causa C-454/98 del 19/9/2000, *Schmeink & Cofreth*, che si pone nell'alveo delineato dalla notissima sentenza resa nella causa C-342/87, *Genius Holding*.

proprio il caso disciplinato dal comma 2, dal momento che la restituzione da parte del cedente al cessionario dell'IVA versata in via di rivalsa dovrebbe presupporre proprio la mancata detrazione dell'imposta¹⁴. Non è quindi chiaro — se non in un'ottica ancora più rigida di quella della Corte di giustizia e, dunque, probabilmente contrastante con la direttiva IVA e con il principio di neutralità dell'imposta — perché, in caso di frode, la restituzione dell'imposta mediante rimborso debba in ogni caso essere esclusa, considerando anche il fatto che la restituzione a seguito di istanza di rimborso comporta un vaglio amministrativo e/o giudiziario della richiesta del contribuente e, quindi, una conferma, se del caso, dell'effettiva eliminazione del rischio di perdita fiscale, nel senso suddetto.

3. L'art. 6, comma 6 del d.lgs. n. 471/1997

Come si è anticipato, con una disposizione di poco successiva all'introduzione dell'art. 30-ter, ma con essa (almeno nelle intenzioni del legislatore) coordinata, è stata disciplinata la fattispecie dell'"IVA non dovuta", dal punto di vista del cessionario soggetto passivo IVA, prevedendo nell'art. 6, comma 6 del d.lgs. n. 471/1997, in materia di sanzioni amministrative per infedele dichiarazione IVA, che:

In caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti [...] l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro in luogo dell'ordinaria sanzione del novanta per cento dell'imposta indebitamente detratta.

Si tratta di una disposizione assai peculiare, sotto diversi profili.

Innanzitutto, si deve osservare che essa si inserisce a pieno titolo nel filone inaugurato con l'inserzione nell'art. 6 dei commi 9-bis1, 9-bis2 e 9-bis3, a opera del d.lgs. n. 158/2015, in materia di violazioni commesse nell'applicazione del regime di inversione contabile¹⁵. Anche queste disposizioni, come quella da ultimo introdotta ed ora in commento, contengono, oltre a previsioni di mitigazione delle sanzioni che, naturalmente, trovano posto a pieno titolo in un *corpus* normativo sanzionatorio, quale è quello del d.lgs.

14. È evidente, infatti, che non potrebbe essere restituita al cessionario l'IVA se questi l'avesse detratta: dunque, la restituzione presuppone proprio che sia stato eliminato in radice il rischio, per l'Erario, dell'indebita detrazione. Sui rapporti tra restituzione dell'imposta al cessionario e detrazione, v. anche il par. 5.

15. Si consenta, per maggiori approfondimenti su queste disposizioni, il rinvio a L. SALVINI, S. LA ROSA, "Reverse charge" e operazioni inesistenti, in *Corr. trib.*, 2016, 3287.

n. 471/1997, anche previsioni di carattere sostanziale, relative al diritto di detrazione dell'imposta ed introdotte con la locuzione "fermo restando". Anche il diritto di detrazione, da parte del cessionario, dell'IVA ad esso indebitamente applicata dal cedente sembrerebbe quindi riconosciuto dal comma 6 in via interpretativa, come è fatto palese dalla lettera della norma e come del resto è per il diritto di detrazione riconosciuto dagli altri commi dello stesso articolo¹⁶ ora menzionati. Dovrebbe, quindi, ritenersi che l'intenzione del legislatore sia stata quella di chiarire e ribadire che il diritto di detrazione dell'IVA non dovuta esiste ed è sempre esistito. Tuttavia, la Corte di Cassazione si è già espressa in senso contrario al (perlomeno apparente) dettato normativo, affermando la natura innovativa del riconoscimento del diritto di detrazione dell'IVA non dovuta¹⁷. A mio avviso, in modo più radicale, la questione critica non è tanto quella della natura interpretativa o innovativa della norma, quanto quella della sua contrarietà al sistema comunitario dell'IVA: ma su ciò avrò modo di tornare più avanti.

Ha invece senz'altro portata innovativa, nell'ambito del comma 6, la disposizione relativa alla sanzione, che è ora applicabile in misura fissa — variabile tra un minimo ed un massimo — e non più proporzionale. Naturalmente, vale sotto tale profilo il principio del *favor rei*¹⁸, per cui, tra l'altro, anche le controversie attualmente pendenti in materia di indebita detrazione dell'IVA non dovuta debbono concludersi con l'applicazione delle sanzioni nella misura ridotta ora prevista.

Sempre per quanto attiene alla lettera del comma 6, dev'essere sottolineato che non ogni IVA non dovuta è detraibile dal cessionario (con l'applicazione di sanzioni ridotte), ma solo quella "assolta" dal cedente o prestatore, con

16. Conf. Ag. Entrate Circ. n. 16/E del 2017.

17. La Cassazione, nella recentissima sent. n. 24001/2018, ha affermato la natura innovativa dell'art. 6, comma 6, nella parte ora in esame, in una controversia avente ad oggetto la detrazione da parte del cessionario dell'IVA addebitata dal cedente con un'aliquota superiore a quella applicabile per legge. La Corte, a tale proposito, ribadisce dapprima il suo costante orientamento, confortato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, secondo cui l'IVA non dovuta è indetraibile per l'acquirente (salvo il suo diritto di richiederla direttamente in rimborso all'Erario, su cui si veda oltre). Su tali basi afferma la natura innovativa della norma, anche perché essa «non enuncia espressamente alcuna valenza retroattiva della sua efficacia». In realtà, come si è visto nel testo, l'art. 6, comma 6, utilizza l'espressione "fermo restando" riferito proprio al diritto di detrazione, espressione sintomatica della sua natura interpretativa. Nella sostanza, tuttavia, la conclusione della Cassazione è ineccepibile, ed anzi forse troppo "generosa" con il legislatore. Ineccepibile, da un lato, perché la Corte Costituzionale ha sempre affermato che la natura interpretativa, ovvero innovativa di una norma non si desume (solo) dal suo tenore letterale, ma dalla sua conformità o meno al "diritto vivente": e qui non si può non concordare con la Cassazione quando rileva che il diritto vivente è sempre stato nel senso della indetraibilità dell'IVA non dovuta. Nel contempo, la Suprema Corte è stata generosa con il legislatore, perché avrebbe potuto più decisamente affermare la contrarietà della norma al diritto dell'UE: ma ciò non era necessario ai fini del decidere e, dunque, la Corte si è forse opportunamente astenuta dal farlo.

18. Conf. Cass. n. 24001/2018.

esclusione, dunque, dell'imposta solo addebitata, ma non liquidata da quest'ultimo. Si tratta di una specificazione che, con ogni probabilità, va ricondotta al collegamento genetico — su cui si tornerà oltre — tra la norma stessa e l'art. 30-ter, comma 2, che attiene appunto anche ai rapporti tra cedente e cessionario; ciò non toglie, però, che essa sottopone la situazione del cessionario (che, si noti, deve essere in buona fede¹⁹ e, quindi, probabilmente ignaro dell'errore commesso dalla sua controparte) ad una singolare situazione di precarietà. E infatti, il suo diritto di detrarre l'IVA non dovuta che gli è stata addebitata (diritto che va esercitato nel ridotto termine annuale previsto dall'art. 19, comma 1) è subordinato al verificarsi di una circostanza (appunto, quella che l'imposta sia stata effettivamente assolta dal cedente) che non dipende da lui e che non è neanche di norma da lui conoscibile.

Dopo aver concluso questo breve esame di quanto previsto dalle nuove norme, passerò ora al loro inquadramento nel sistema dell'IVA.

4. Genesi e portata dell'art. 30-ter, comma 2

4.1. Profili sistematici

La relazione di accompagnamento al nuovo art. 30-ter è molto chiara quanto alla sua genesi, riferendosi alla necessità di «porre fine alla procedura EU Pilot 9164/17TAXU, con la quale la Commissione europea ha richiesto informazioni relativamente all'interpretazione, da parte delle autorità giudiziarie e dell'autorità fiscale italiana, della sentenza Banca Antoniana Popolare Veneta (C-427/10), in merito alle condizioni di rimborso dell'IVA versata e non dovuta». E infatti la Corte di Cassazione, nel giudizio *a quo* sul caso *Banca Popolare Veneta*²⁰, ha adottato e dato il via a un filone giurisprudenziale assai restrittivo, richiedendo l'esistenza di un provvedimento coattivo di restituzione dell'IVA addebitata in via di rivalsa, quale condizione per la restituzione, a garanzia dell'assenza di comportamenti collusivi delle due parti dell'operazione a danno dell'Erario. Se è vero che tale più rigorosa condizione opera esclusivamente ove sia stato travalicato il termine ordinario biennale, non è peraltro chiarissimo il motivo per cui il timore di comportamenti collusivi insorga solo una volta trascorsi i due anni dal versamento²¹ e non anche prima; sembra che la Cassazione colori

19. Anche in questa disposizione è contenuta la clausola di salvaguardia prevista dall'art. 30-ter secondo cui «la restituzione (*rectius* la detrazione) dell'imposta è esclusa qualora il versamento (dovrebbe intendersi, da parte del cedente o prestatore) sia avvenuto in un contesto di frode fiscale».

20. Cass. n. 12666/2012.

21. Si noti ulteriormente, al riguardo, che in molte delle ipotesi qui considerate il soggetto passivo potrebbe utilizzare — attivandosi entro l'anno — la procedura di variazione in diminuzione

la disposizione con finalità che essa non dovrebbe avere, per dare strumentalmente un'interpretazione restrittiva della giurisprudenza comunitaria. Interpretazione restrittiva che ha appunto dato luogo alla procedura della Commissione UE che il nuovo art. 30-ter si propone di disinnescare.

La questione si inserisce nel quadro del tema, da sempre oggetto di dibattito, del rapporto tra il termine biennale, che ha a disposizione il cedente per chiedere all'Erario la restituzione dell'IVA non dovuta e il più lungo termine, decennale, che ha a disposizione il cessionario per ripetere dalla sua controparte l'IVA assolta in via di rivalsa. Tema che è stato appunto affrontato e risolto dalla Corte di giustizia nella sentenza del 15/12/2011, causa C-427/10, *Banca Popolare Veneta*, nel senso che, sebbene non sia di per sé contraria al diritto comunitario la coesistenza di tali diversi termini, è necessario che sia riconosciuto al soggetto passivo destinatario di un'azione di rimborso dell'IVA non dovuta da parte del cessionario il diritto di ripetere dall'Erario, anche oltre il termine previsto, l'IVA che egli ha rimborsato al cessionario medesimo. In sostanza, sebbene nella questione che ha dato origine alla causa fosse insorta una controversia giudiziaria sulla restituzione dell'imposta tra cedente e cessionario, la Corte di giustizia non aveva affatto affermato che fosse necessario un provvedimento definitivo del giudice in tale controversia per legittimare la richiesta di restituzione dell'imposta "fuori termine" del cedente all'Erario²².

La sentenza *Banca Popolare Veneta* si inserisce nel quadro di un orientamento costante della Corte di giustizia diretto ad inquadrare nel meccanismo impositivo e nei relativi principi generali le questioni che nel diritto interno vengono ricondotte, invece, all'indebito arricchimento di una delle parti del rapporto IVA. Si veda, ad esempio, la sentenza della Corte di giustizia del 23/4/2015, nella causa C-111/14, *GST-Sarviz*, in cui, al fine di escludere che l'Erario possa negare al prestatore di un servizio la restituzione dell'IVA non dovuta, così riscuotendo una somma superiore a quella correttamente applicabile all'operazione, viene invocato — del tutto correttamente — il principio di proporzionalità dell'IVA e non quello che vieta l'indebito arricchimento (in questo caso dell'Erario).

Sulla base dei principi affermati dalla giurisprudenza dell'UE e dello stesso intento del legislatore espresso nella relazione di accompagnamento all'art. 30-ter, non è chiaro, tuttavia, perché nel comma 2 dell'art. 30-ter si faccia riferimento esclusivamente all'esistenza di un atto definitivo dell'Amministrazione finanziaria, quale condizione per l'esercizio fuori termine

disciplinata dall'art. 26, comma 3, senza che neanche in questo caso sia richiesta la prova della restituzione al cessionario dell'IVA non dovuta.

22. La Corte di giustizia, in particolare, ha affermato il diritto del cedente di ottenere dall'Erario il rimborso dell'IVA che egli «ha dovuto rimborsare al committente dei suoi servizi», senza peraltro specificare la natura definitiva e/o coattiva dell'obbligo di restituzione.

dell'azione di restituzione²³. Che ne è, ora, dell'ipotesi paradigmatica dell'esercizio dell'azione fuori termine e cioè quella in cui esista un provvedimento coattivo di restituzione dell'IVA incassata in via di rivalsa? Se è vero, infatti, che esistono numerose conferme giurisprudenziali, sia interne che comunitarie, della esperibilità dell'azione anche in assenza di una norma *ad hoc*, perché nel momento in cui si disciplina espressamente il diritto di agire per la restituzione oltre il termine biennale lo si fa solo per una fattispecie diversa da quella, esaminata appunto dalla giurisprudenza, di esistenza di un provvedimento coattivo e cioè per il solo caso in cui esista un accertamento definitivo dell'A.F.?

È vero anche che la Cassazione²⁴, sulla base del sopra ricordato orientamento della Corte di giustizia, aveva già equiparato, quanto agli effetti ed ai fini della restituzione, un accertamento definitivo dell'A.F. a un provvedimento coattivo, ma è evidente che, se il secondo termine può considerarsi comprensivo del primo, data l'esecutività dell'accertamento²⁵, non è altrettanto vero il contrario. Sotto il profilo letterale, infatti, non si può ritenere che il termine "accertamento definitivo dell'Amministrazione Finanziaria" comprenda in sé anche il ben diverso concetto di "provvedimento coattivo dell'autorità giudiziaria".

Tuttavia, al di là della non felice tecnica normativa, non sembrerebbe possibile escludere l'attuale esperibilità dell'azione di restituzione fuori termine a seguito di provvedimento giudiziale, anche se non espressamente prevista, pena la palese violazione del principio di neutralità, come riaffermato dalla giurisprudenza comunitaria e da quella interna.

4.2. Casi di applicabilità

Vediamo ora più in dettaglio cosa deve intendersi per "accertamento definitivo dell'Amministrazione finanziaria", accertamento che secondo l'art. 30-ter legittima l'azione di restituzione tardiva.

A tale proposito, si può rilevare che, a prima vista, sembrerebbero rientrare in tale definizione tanto gli accertamenti emessi a carico del cedente, quanto quelli a carico del cessionario.

23. Si noti che, probabilmente, si potrebbe giungere alla conclusione che la restituzione può essere richiesta oltre i due anni sia nel caso di provvedimento coattivo, che di accertamento definitivo anche senza necessità di una disposizione *ad hoc*, ma semplicemente sulla base del fatto che la regola generale sulla restituzione, ora codificata nell'IVA dall'art. 30-ter, comma 1, consente di richiederla anche oltre i due anni dal versamento, purché entro due anni «dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».

24. Cass. n. 1426/2016.

25. Che può condurre, quanto agli effetti, ad equiparare tale atto amministrativo ad un provvedimento giudiziale.

Poiché l'oggetto della disposizione è l'IVA applicata in eccesso dal cedente, l'irregolarità non potrà emergere in via diretta da un accertamento effettuato a suo carico. Un tale accertamento comporterebbe, infatti, una rettifica in diminuzione dell'imposta dichiarata e, dunque, una rettifica *in bonam partem* che l'A.F. — come da essa sempre rivendicato, con l'avallo della giurisprudenza — non è tenuta a operare.

In pratica, il fatto che un'operazione sia stata assoggettata ad un'IVA maggiore di quella applicabile per legge potrebbe emergere da un accertamento a carico del cedente solo in via indiretta. Si può dunque fare l'esempio di un accertamento in tema di alternatività IVA — registro in cui venga accertato che un'operazione avrebbe dovuto essere assoggettata all'imposta di registro in luogo dell'IVA che è stata applicata, invece, dal contribuente; oppure, si può fare l'esempio dell'accertamento di una minore IVA detraibile, in applicazione del *pro rata*, laddove tale accertamento presupponga l'esenzione di operazioni attive, cui è stata, invece, applicata l'imposta, ovvero la loro natura di operazioni non soggette.

Per quanto riguarda, invece, gli accertamenti emessi a carico del cessionario, che rientrano nella previsione del comma 2 in esame, potrebbe trattarsi di atti che contestano in capo a quest'ultimo la detrazione dell'imposta, in quanto appunto “non dovuta” e che legittimano, dunque, il cedente a chiedere il rimborso²⁶. Tuttavia, il nuovo art. 6, comma 6 del d.lgs. n. 471/1997 sembra confermare che un tale tipo di accertamento non possa più essere operato perché il cessionario ha il diritto di detrarre anche l'IVA non dovuta (si veda, sul punto, il paragrafo successivo) e, pertanto, tale fonte di innesco dell'art. 30-ter, comma 2, non sembra ragionevolmente configurabile, se non con riferimento a fattispecie anteriori alla modifica normativa in esame; ciò, beninteso, nell'ipotesi in cui tale modifica — come affermato ora dalla Cassazione — non sia interpretativa e, quindi, non sia retroattiva.

5. Genesi e portata dell'art. 6, comma 6

Venendo adesso ad una più approfondita analisi dell'art. 6, comma 6, del d.lgs. n. 471/1997, si deve rilevare che esso appare senza dubbio ispirato al buon senso, all'economia dell'azione amministrativa ed anche all'interesse del contribuente. Ed invero, è assolutamente evidente che, laddove l'imposta sia stata assolta dal cedente²⁷, il riconoscimento del diritto di detrazione in capo al cessionario non comporta alcun danno per l'Erario. Così come è

26. È il caso esaminato da Cass. n. 1426/2016 e da Corte di giustizia nella causa C-III/14, *GST-Sarviz*.

27. Secondo l'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 16/E/2017), “l'assolvimento” consiste nella registrazione e liquidazione dell'imposta.

evidente che consentire la detrazione è assai più rapido ed efficace, nelle operazioni B2B, rispetto alla via canonica che prevede la restituzione dell'IVA non dovuta al cedente da parte dell'Erario e la restituzione (previa o anche successiva, a seconda dei casi) dal cedente al cessionario che abbia corrisposto l'imposta in via di rivalsa.

Si tratta del tema, ampiamente dibattuto e che ha (parzialmente) superato il vaglio della giurisprudenza comunitaria, della duplicità di rapporti tra cedente ed Erario, tra cedente e cessionario e tra cessionario ed Erario, oggetto della tralattiva affermazione della Cassazione secondo cui si tratta di rapporti che, seppur collegati, non interferiscono tra loro²⁸. Ma se la soluzione adottata dalla norma in commento ha il pregio della semplicità, se ne deve purtroppo affermare la contrarietà al sistema della Direttiva, come costantemente ed anche assai di recente affermato dalla Corte di giustizia²⁹ e come è pacifico anche nella giurisprudenza interna di legittimità³⁰. E infatti, la giurisprudenza ha sempre — correttamente — affermato che l'IVA erroneamente applicata in eccesso a un'operazione non è IVA e, dunque, non può essere detratta. Né sembra possibile, al fine di legittimare la detrazione in via ordinaria dell'IVA non dovuta da parte del cessionario, invocare la circostanza che la stessa Corte di giustizia ha più volte affermato che l'Erario è il creditore di ultima istanza anche del cessionario³¹. E infatti viene sempre ribadito che ciò non vale in via assoluta, ma solo ed esclusivamente qualora il cedente sia insolvente o, comunque, quando il recupero dell'imposta da parte del cessionario nei confronti del cedente sia particolarmente difficoltoso, se non impossibile. Ma questa necessaria condizione non è affatto richiesta dal comma in esame, che non può, quindi, ritenersi conforme all'ordinamento comunitario. Né, ancora, sembra possibile legittimare la diretta detraibilità sulla base della tesi, che emerge in alcune recenti sentenze della Cassazione³², secondo la quale anche il cessionario, se soggetto passivo IVA, è legittimato a richiedere direttamente all'Erario il rimborso dell'IVA non dovuta: infatti, è chiaro che una tale azione richiede,

28. Cfr., tra le tante, Cass. n. 3306/2004, cit.

29. Cfr., tra le tante, da ultimo: Corte di giustizia, causa C-564/15 del 26/4/2017, *Farkas*; Corte di giustizia, causa C-628/16 del 21/2/2018, *Kreuzmayr*. Alla luce della sentenza *Farkas*, appaiono censurabili, per gli stessi motivi e per quanto attiene la detraibilità dell'IVA, anche i commi 9-bis1, 9-bis2, 9-bis3 dell'art. 6 in commento.

30. Cfr., tra le tante, Cass. n. 15178/2014; Cass. n. 20977/2013; Cass. n. 15068/2013, Cass. n. 24001/2018.

31. Tra le altre, v. Corte di giustizia causa C-35/05 del 15/3/2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*. Cfr., sul punto, P. CENTORE, *Detrazione dell'IVA non dovuta*, cit., loc. cit.

32. V. Cass. n. 24923/2016 e i numerosi precedenti, anche a SS.UU., ivi citati; da ultimo, Cass. n. 24001/2018. V. sul tema M. FANNI, *Rimborso diretto del soggetto passivo cui sia contestata la detrazione dell'IVA indebita applicata dal cedente*, in *Corr. trib.*, 2017, 3519; P. CENTORE, *Rimborso a due (o tre) vie dell'IVA non dovuta*, in *Corr. trib.*, 2017, 571.

comunque, il vaglio di legittimità dell'A.F. ed eventualmente del giudice tributario.

Sulla base di queste considerazioni si può dunque temere che una manovra nata, nel suo complesso, per evitare le censure della Commissione UE rischi concretamente di innescarne altre.

Un altro aspetto fondamentale della norma, già piuttosto controverso, è quello se l'IVA non dovuta, detraibile da parte del cessionario, sia quella erroneamente addebitata a qualsiasi titolo³³, analogamente a quanto visto con riferimento all'art. 30-ter, comma 2, ovvero se la detraibilità sia ammessa solo in alcuni casi e non in altri. Stante la rilevata contrarietà della disposizione ai principi che governano l'imposta³⁴ ci si può chiedere se, in alcuni casi, l'applicazione di un'IVA non dovuta ad una operazione sia "meno grave" che in altri casi, così da ipotizzare che nei casi "meno gravi" la detrazione possa essere consentita all'acquirente senza violare frontalmente tali principi.

Se si considera la lettera della norma, che non pone alcuna espressa limitazione, l'IVA non dovuta detraibile potrà derivare da qualsiasi causa, ad esempio, dall'applicazione di un'aliquota maggiore di quella dovuta, oppure dall'applicazione dell'IVA ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette, rientrando in quest'ultimo caso quello dell'IVA applicata in luogo dell'imposta di registro. In un'ottica più cautelativa, invece, la detraibilità potrebbe essere consentita (solo) nei casi "meno gravi", quale quello dell'applicazione di un'aliquota maggiore di quella prevista per legge. Ciò in quanto — si potrebbe argomentare — una tale irregolarità non viola alcuna regola fondamentale dell'imposta, al contrario di quanto accade, ad esempio, se si applica l'IVA a una operazione esente, ovvero se si alterano le regole di territorialità: e invero, la rigorosa giurisprudenza comunitaria che preclude la detrazione dell'IVA non dovuta si riferisce a fattispecie di

33. In questo senso, tra gli altri, ASSONIME, *Circolare cit.*; GUARDIA DI FINANZA, Direttiva operativa n. 114153/2018 (che fa riferimento a operazioni esenti o non imponibili); M. FANNI, *Diritto del cessionario/committente alla detrazione dell'IVA*, cit., loc. cit.; R. RIZZARDI, *IVA non dovuta, le criticità relative alla detrazione e al rimborso*, in *Corr. trib.*, 2018, 1551 (che esprime qualche perplessità per il caso di alternative IVA-registro); M. SIRRI-R. ZAVATTA, *I confini della detrazione dell'IVA non dovuta*, cit., loc. cit.

34. Rileva l'ASSONIME, *Circolare cit.*, che la norma in esame, nella sua più ampia portata, è legittima in quanto costituisce il *pendant* dell'art. 21, comma 7, il quale dispone, come è noto, che l'IVA indicata in fattura è comunque dovuta dal cedente, anche in assenza della sottostante operazione. Si tratta, peraltro, di una tesi smentita dalla giurisprudenza, la quale rileva come tale imposta sia da considerarsi "fuori conto" e, come tale, "isolata" da quella da calcolarsi in base al normale meccanismo del tributo (v., tra le tante, Cass. n. 21952/2017). M. FANNI, *Diritto del cessionario/committente alla detrazione dell'IVA*, cit., loc. cit., rileva come l'art. 6, comma 6, non legittimi in realtà la detrazione dell'IVA non dovuta da parte del cessionario, dal momento che prevede comunque l'applicazione di una sanzione, sia pure in misura ridotta: l'osservazione è corretta, ma non sembra decisiva per legittimare la detrazione, che resta, a mio avviso, per i motivi ampiamente illustrati, non conforme al diritto interno e dell'UE.

operazioni transanzionali³⁵. Sebbene questa linea interpretativa (cioè quella di consentire la detrazione al cessionario *ex art. 6, comma 6*, solo per i casi “meno gravi”, nel senso suddetto) abbia il pregio di evitare — forse — censure in sede comunitaria³⁶, non si può non rilevare come, anche sotto questo profilo, le intenzioni del legislatore di semplificare e dare certezza alla materia risultino frustrate, dal momento che il tenore letterale della norma in esame non esplicita alcuna limitazione alla sua portata.

6. Il difficile coordinamento tra le due nuove disposizioni

Veniamo, infine, al — non facile — coordinamento tra l'art. 30-*ter* e l'art. 6, comma 6, in esame.

E infatti, come si è ampiamente rilevato, il diritto di restituzione dell'IVA non dovuta vantato dal cedente nei confronti dell'Erario è inscindibilmente collegato, nel meccanismo di debito-credito proprio dell'IVA, al fatto che l'Erario, avendo incassato l'IVA dal cedente stesso e non riconoscendone la detrazione al cessionario, soggetto passivo IVA, conseguirebbe un indebito arricchimento, ovvero, nell'ottica della Corte di giustizia³⁷, riscuoterebbe a titolo di IVA un importo superiore a quello calcolato secondo le disposizioni che regolano l'imposta, violando il principio di proporzionalità.

Ma dal momento che, ormai, l'art. 6 comma 6, ha (in via interpretativa) riconosciuto il diritto di detrazione del cessionario, come può conciliarsi con questo riconoscimento il diritto alla restituzione che comunque vanta il cedente? Potrà, forse, l'Erario opporre alla richiesta di restituzione del cedente, presentata entro i due anni dal versamento (ipotesi regolata dall'art. 30-*ter*, comma 1), quale eccezione in senso proprio, il fatto che il cessionario ha detratto l'imposta?

Questa eventualità, che già sembra in assoluto assai difficilmente ipotizzabile, stante l'indipendenza delle rispettive situazioni di debito — credito, pare ancor meno configurabile nel caso in cui il cessionario abbia detratto l'IVA, ma non l'abbia pagata, in via di rivalsa, al cedente: quest'ultimo, infatti, si vedrebbe respingere l'istanza di restituzione senza aver ottenuto il pagamento del *tantundem* dal cessionario, con una evidente lesione del principio di neutralità dell'imposta. Oppure, una volta restituita l'imposta al

35. Cfr. sul punto, P. CENTORE, *Detrazione dell'IVA non dovuta*, cit., loc. cit.

36. La prima pronuncia della Cassazione intervenuta sul tema, vale a dire Cass. n. 24001/2018, ha ad oggetto proprio un caso di aliquota applicata in misura maggiore del dovuto: ebbene, come si è già osservato (v. *retro* la nota 17), secondo la Cassazione detrarre una tale IVA non dovuta contrasta con il diritto vivente interno e comunitario e, quindi, con i principi fondamentali dell'imposta. Non sembrerebbero, dunque, sussistere neanche in questo caso i requisiti della “minore gravità”.

37. V. tra le altre Corti di giustizia, causa C-111/14 del 23/04/2015, *GST-Sarviz*.

cedente, potrebbe l'Amministrazione finanziaria recuperare nei confronti del cessionario la detrazione operata ex art. 6, comma 6? Anche questa soluzione non appare ragionevolmente perseguibile, dal momento che l'unica condizione richiesta da questa ultima disposizione, per la detrazione dell'IVA non dovuta, è che essa sia stata assolta dal cedente; assolta, deve ritenersi, nel momento in cui la detrazione viene operata, senza che rilevino eventi successivi³⁸.

Ancora più arduo, se possibile, è ipotizzare ipotesi di "convivenza" dell'art. 30-ter, comma 2, con l'art. 6, comma 6, nel caso di operazioni B2B. E infatti, perché mai il cedente, raggiunto da un accertamento definitivo, ad esempio, sull'esenzione di operazioni attive effettuate (con una conseguente indetraibilità dell'IVA sugli acquisti), che ha invece assoggettato ad imposta, dovrebbe restituire l'IVA al cessionario, per ottenere a sua volta il rimborso dell'IVA erroneamente applicata su tali operazioni, se il cessionario medesimo l'ha già detratta? L'effetto di una tale restituzione sarebbe evidentemente solo quello di arricchire il cessionario.

Se queste considerazioni sono corrette, si dovrebbe ritenere che la condizione prevista dall'art. 30-ter, comma 2, abbia motivo di operare solo nel caso delle operazioni B2C: si restringerebbe così, anche in questo caso, in modo del tutto involuto e indiretto, l'ambito di applicazione della norma.

7. Conclusioni

Sebbene la nuova disciplina qui oggetto di esame abbia il merito di entrare *in medias res*, cercando di risolvere l'annosa questione dei rapporti tra cedente, cessionario ed Erario, in caso di applicazione di un'IVA non dovuta, deve riconoscersi che — anche alla luce della giurisprudenza dell'UE — non sembra che tale questione possa risolversi con regole normative che tendono a far rientrare nell'alveo del meccanismo impositivo anche le ipotesi che, per definizione, non vi rientrano, come è appunto il caso in cui l'imposta sia stata erroneamente applicata in eccesso. In questo caso, i principi di effettività, neutralità e proporzionalità che vengono applicati per ricondurre nei suoi corretti ambiti il meccanismo applicativo dell'imposta, evitando anche l'indebito arricchimento di una delle parti, non possono per definizione operare.

D'altra parte, come si è cercato di argomentare, diverse tra loro sono le situazioni che le nuove disposizioni in commento tentano di far rientra-

38. E ciò senza tenere conto del fatto che l'A.F. non potrebbe certo far valere nei confronti del cessionario gli effetti di una sentenza — quella che, in ipotesi, sancisce il diritto del cedente alla restituzione — resa in un giudizio del quale il cessionario medesimo non è stato parte.

re in questo alveo e diverso è il trattamento a cui esse dovrebbero essere assoggettate, nonostante il tenore generale di tali disposizioni. Voglio dire, con ciò, che, purtroppo, sembra impossibile inquadrare per legge l'IVA non dovuta nelle regole sostanziali in modo efficiente e senza creare distinguo e conseguenti incertezze. Probabilmente, la strada più ragionevole ed equa — sebbene, certamente, non più rapida — da seguire³⁹ sarebbe non quella sostanziale, ma quella processuale, affermando finalmente che, nei casi disciplinati dalle norme in questione, dei tre rapporti (Erario–cedente, cedente–cessionario, cessionario–Erario) debba conoscere il giudice tributario, in un unico giudizio, in virtù del litisconsorzio necessario.

E, sotto questo profilo, si deve osservare che, soprattutto dalla giurisprudenza comunitaria⁴⁰ — ma anche, talvolta, da quella interna⁴¹ — vengono importanti spunti per il superamento di quello che è stato finora sempre visto come il maggiore ostacolo all'accoglimento di una tale ragionevole soluzione e cioè la natura esclusivamente privatistica del rapporto di rivalsa. È evidente, infatti, che se si afferma — come fa la giurisprudenza dell'UE citata — che l'Erario è il creditore di ultima istanza del cessionario, per la restituzione dell'IVA non dovuta e se, soprattutto, si afferma *tout court* — come fanno le citate sentenze della Cassazione — che il cessionario soggetto passivo ha, comunque, un'azione di rimborso diretta dell'IVA non dovuta nei confronti dell'Erario, a prescindere dall'insolvenza del cedente, deve anche ritenersi che il rapporto di rivalsa tra cedente e cessionario abbia la funzione di far traslare l'onere dell'imposta non solo quale effetto di un rapporto privatistico, ma per effetto di un rapporto rilevante ai fini della qualificazione come imposta dell'IVA addebitata, sotto tutti i profili⁴². Compreso il profilo, che qui interessa, di attribuire rilevanza giuridica e natura di rapporto di imposta, in senso proprio, al rapporto intercorrente tra cessionario — in quanto tale — ed Erario; e infatti, la detrazione di imposta concorre alla formazione dell'IVA complessivamente dovuta dal soggetto passivo⁴³.

39. Perlomeno, laddove le parti non regolino “spontaneamente” i loro rapporti in modo da non far insorgere controversie.

40. V. la nota 31.

41. V. la nota 32.

42. Sulla funzione della rivalsa nel meccanismo dell'IVA e sui riflessi in tema di detrazione v., tra gli altri, M. BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo*, ed. provv., Pescara, 2000, pp. 26 e ss.; A. COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, pp. 653 e ss.; M. GIORGI, *Detrazione e soggettività passiva nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto*, Padova, 2005, pp. 32 e ss.

43. Non sembra opponibile, a questa conclusione, il fatto che — come qui ampiamente evidenziato — l'IVA non dovuta non è, in realtà, un'imposta: da questa considerazione non consegue, infatti, la carenza di giurisdizione del giudice tributario. Ed invero, in tutti i casi in cui viene richiesto un rimborso, per definizione, la richiesta ha ad oggetto un *quid* che non ha natura di imposta,

Ma allora, se così è, nulla osta più finalmente a riconoscere che le controversie attinenti ai tre rapporti (cedente – Erario, cedente – cessionario, cessionario – Erario) debbano essere trattate in un unico processo, naturalmente dinanzi al giudice tributario.

per quanto sia stato corrisposto a tale titolo. Ma ciò evidentemente non esclude la giurisdizione tributaria, in quanto la controversia di rimborso attiene direttamente alla corretta determinazione dell'obbligazione d'imposta. È da escludersi, invece, sulla base della giurisprudenza richiamata, che anche il consumatore finale abbia una diretta legittimazione alla richiesta di rimborso nei confronti dell'Erario. Ciò porta, di conseguenza, ad escludere che la medesima soluzione processuale possa essere adottata nel caso di IVA non dovuta dal consumatore medesimo, perlomeno nel caso in cui la rivalsa non abbia rilevanza giuridica, essendo l'imposta incorporata nel prezzo, ai sensi dell'art. 18, comma 2 (cfr., se si vuole, L. SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, 1287 ss.).