

Detrazione dell'IVA erroneamente assolta, salva con effetto retroattivo



Giorgio INFRANCA *

Pietro SEMERARO **

L'art. 6 comma 3-bis del DL 34/2019 (cd. "decreto crescita") è intervenuto a sancire per tabulas la portata retroattiva dell'art. 6 comma 6, secondo periodo del DLgs. 471/97, introdotto nel 2018 e avente ad oggetto il trattamento sanzionatorio dell'IVA erroneamente assolta in misura superiore a quella effettiva. Il recente intervento normativo sopisce il dibattito sulla portata "temporale" della norma, sconfessando la posizione (assai restrittiva) della Cassazione che l'aveva considerata operante solo pro futuro. Qualche dubbio, però, rimane sulla portata "oggettiva" della disposizione, secondo alcuni, limitata alle sole operazioni comunque rientranti nei circuiti IVA, secondo altri, estensibile anche alle operazioni "fuori campo".

1

Premessa

Il DL 34/2019 (convertito con modificazioni dalla L. 58/2019), meglio noto come "decreto crescita", è nuovamente intervenuto su un tema che ha animato il dibattito negli ultimi tempi, ovvero sull'efficacia "temporale" dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, come modificato dall'art. 1 comma 935 della L. 205/2017 (legge di bilancio 2018).

La legge di bilancio 2018 è intervenuta sull'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97 al fine di mitigare il regime sanzionatorio previsto nel caso di indebita detrazione dell'imposta sul valore aggiunto; detto intervento è stato però foriero anche di importanti effetti sostanziali sul diritto alla detrazione, come si vedrà meglio nel prosieguo.

Il primo periodo della norma in questione dispone che *"Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione computata"*.

Tale norma, però, è risultata eccessivamente punitiva in una pluralità di fattispecie, caratterizzate, essenzialmente, da meri errori dei contribuenti, ad esito dei quali questi si trovavano costretti a fronteggiare significativi aggravii sanzionatori, privi di reale giustificazione; basti pensare, ad esempio, ad un errore sull'aliquota IVA applicabile che abbia determinato in capo al cessionario una detrazione rivelatasi *ex post* maggiore di quella dovuta, senza che ciò tuttavia abbia determinato danni per l'Erario, atteso che alla maggiore detrazione è pur sempre corrisposto un maggior versamento in sede di rivalsa.

Il tutto reso ancora più complesso dalle lun-

* Avvocato tributarista in Milano – Studio Legale e Tributario Infranca

** Avvocato tributarista in Milano – Studio Legale e Tributario Infranca, of counsel

gaggini e dalle complessità legate al recupero della maggiore imposta in simili situazioni, tanto per il cedente, quanto per il cessionario. Proprio per far fronte a situazioni di questo tipo, il legislatore del 2018 è intervenuto inserendo un nuovo periodo nella norma *de qua*, a mente del quale *"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 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale"*. Il legislatore del 2018 è quindi intervenuto al fine di prevedere, nel caso di *"applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva"*, l'applicazione di una mera sanzione fissa (in misura compresa fra 250 e 10.000 euro) e, soprattutto, facendo salvo il diritto alla detrazione in capo al cessionario.

2

Il recupero dell'IVA erroneamente applicata prima della legge di bilancio 2018

La modifica all'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, introdotta con la legge di bilancio del 2018, ha significato un'importante cesura rispetto al passato, completando, non senza difficoltà di coordinamento, un intervento inaugurato con l'art. 30-ter comma 2 del DPR 633/72¹, e pre-

ordinato, nel suo complesso, a rendere molto più agevole il recupero dell'IVA erroneamente applicata su una transazione.

Difatti, fino alle citate modifiche normative, la possibilità di recuperare la maggior imposta erroneamente assolta, seppur mai negata in base al generale principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, non era affatto agevole.

In termini generali, occorre ricordare che secondo consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea e della Corte di Cassazione, il diritto alla detrazione dell'IVA non si estende *sic et simpliciter* all'imposta per il solo fatto di essere esposta in fattura.

Sul punto la Corte di Cassazione² è di recente tornata a ribadire che *"Questa Corte è costante nel ritenere che, in tema di IVA, secondo il combinato disposto del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 19, e della sesta direttiva del Consiglio CEE del 15 maggio 1977, art. 17, la detrazione dell'imposta pagata "a monte" per l'acquisto o l'importazione di beni, o per conseguire la prestazione di servizi necessari all'impresa, non è ammessa in ogni caso, in quanto non è sufficiente, ai fini della detrazione, che tali operazioni attengano all'oggetto dell'impresa e siano fatturate, ma è altresì indispensabile che esse siano assoggettate all'IVA nella misura dovuta"*.

Ciò tuttavia, come detto, non sta a significare che l'imposta resti dovuta; per costante giurisprudenza europea e domestica l'imposta non dovuta non è detraibile, ma può pur sempre essere recuperata.

Per la giurisprudenza maggioritaria, il recupero dell'imposta erroneamente assolta in fattura richiede l'esperimento dei seguenti passaggi:

- disconoscimento da parte dell'Amministrazione finanziaria del diritto alla detrazione in capo al cessionario e richiesta di paga-

1 Inserito dall'art. 8 co. 1 della L. 167/2017, secondo il quale: *"Nel caso di applicazione di un'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 dal prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa"*.

2 Cfr., *ex multis*, Cass. 3.10.2018 n. 24001, in *Sistema Integrato Eutekne*. A livello europeo, vedasi sentenza 13.12.1989 causa C-342/87: *"Dalla modifica apportata alle disposizioni di cui sopra si deve inferire che l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto dovute [...]. Ne consegue che questo diritto viene meno nel caso di ogni imposta che non corrisponda ad un'operazione determinata, perché è più elevata di quella dovuta per legge o perché l'operazione di cui trattasi non è soggetta all'IVA"*. Nello stesso senso sentenza 26.4.2016 causa C-546/15, punto 47: sentenza 14.6.2017 causa C-38/16, punto 35; sentenza 21.2.2018 causa C-628/16, punto 43.

- mento allo stesso della relativa imposta;
- azione civilistica di rivalsa (o comunque richiesta formale) da parte del cessionario nei confronti del cedente, da esperire entro l'ordinario termine decennale di prescrizione;
- istanza di rimborso dell'IVA indebitamente versata dal cedente all'Agenzia delle Entrate, entro il termine ordinario di decadenza³.

In sostanza, prima della riforma del 2018, stando alla giurisprudenza maggioritaria, al cessionario era preclusa ogni possibilità di portare in detrazione l'imposta erroneamente assolta, **potendo recuperare l'indebito esclusivamente in via civilistica**. In questo caso, infatti, restano del tutto privi di qualsivoglia base giuridica tanto il pagamento all'Erario da parte del cedente (al quale viene pur sempre riconosciuto il diritto al rimborso), quanto la rivalsa effettuata dal cedente nei confronti del cessionario, a cui spetta l'azione civilistica, così come la detrazione operata in dichiarazione⁴.

Secondo una posizione minoritaria, invece, per il recupero dell'imposta erroneamente assolta, anche il cessionario potrebbe agire direttamente nei confronti del fisco, proponendo istanza di rimborso all'Agenzia delle Entrate e non azione civilistica verso il cedente⁵. Perché ciò sia possibile è però necessario che il cessionario sia anch'esso un soggetto passivo IVA e che l'IVA corrisposta in rivalsa sia afferente all'acquisto di beni comunque destinati all'esercizio della sua attività economica, tanto da riverberarsi sulla corretta liquidazione dell'imposta in dichiarazione⁶.

Per completezza va poi rilevato che la Corte di Giustizia comunque subordina il diritto del cessionario ad agire direttamente per il rimborso nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, alla circostanza che la rivalsa

civilistica verso il cedente sia impossibile o eccessivamente difficile, ad esempio per conclamata insolvenza del cedente⁷.

3

Il recupero dell'IVA erroneamente applicata dopo la legge di bilancio 2018

Come già accennato, il meccanismo di recupero dell'IVA erroneamente versata in rivalsa dal cessionario/committente e successivamente portata in detrazione è stato oggetto di importanti modifiche a seguito degli interventi del legislatore nel 2017 e nel 2018.

In primo luogo, c'è stato l'inserimento nell'ambito del decreto IVA, ad opera della L. 167/2017 (cd. legge europea 2017), dell'art. 30-ter del DPR 633/72, con cui è stato previsto un sistema *ad hoc* per il recupero dell'imposta non dovuta.

In particolare, il comma 1 della norma in questione disciplina il regime generale, disponendo che il soggetto passivo possa richiedere la restituzione dell'imposta non dovuta entro due anni dal giorno del versamento o dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

Il comma 2, invece, ha previsto un meccanismo speciale applicabile al caso in cui l'imposta non dovuta sia accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria. È il caso tipico, ad esempio, di riqualificazione in un'unitaria cessione d'azienda (fuori campo IVA), di una serie di *assets* ceduti separatamente (con assoggettamento a IVA).

In questo, come in simili casi, a seguito della definizione della pretesa fiscale, l'art. 30-ter comma 2 riconosce al cedente la facoltà di presentare istanza di rimborso entro due anni

3 Cfr. *ex multis*, Cassazione 4.2.2015 n. 1955, in *Sistema Integrato Eutekne*: "Nel caso di specie erroneamente sono state ritenute soggette ad IVA le operazioni realizzate con la conseguenza che il cedente che l'ha versata ne può chiedere il rimborso (nei limiti della decadenza) e il cessionario che l'ha pagata potrà chiederla al cedente ma non portarla in detrazione".

4 Cfr. Nicotra A. "Retroattiva la detrazione dell'IVA addebitata in eccesso", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 24.6.2019 e la giurisprudenza ivi citata, Cass. n. 9942/2015 e n. 15178/2014.

5 Cfr. Cass. 6.12.2016 n. 24923, in *Sistema Integrato Eutekne*, con nota di Borgoglio A. "Rimborso IVA al cessionario se il Fisco riqualifica in cessione d'azienda", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.12.2016.

6 Cfr. Cass. n. 17169/2015, n. 18425/2012, n. 12433/2011, n. 20752/2008, tutte in *Sistema Integrato Eutekne*.

7 Cfr. Corte di Giustizia causa C-546/15, cit.

dall'avvenuta restituzione al cessionario dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

Detta norma, in buona sostanza, ha cristallizzato la prassi giurisprudenziale riconoscendo al cedente un termine *ad hoc*, di due anni dalla restituzione dell'imposta al cessionario, per richiedere il rimborso all'Amministrazione finanziaria. La norma, sebbene apprezzabile nell'intento di assicurare al cedente la possibilità di ottenere ristoro dal fisco entro un termine ragionevole e chiaro, ne subordina pur sempre la facoltà al previo regresso "civilistico" del cessionario a cui, beninteso, resta comunque preclusa la detrazione.

In questo scenario, pochi mesi dopo l'introduzione dell'art. 30-ter del DPR 633/72, il legislatore è nuovamente intervenuto, modificando l'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97 – norma di carattere eminentemente sanzionatorio⁸ – da un lato, riducendo fortemente la sanzione per indebita detrazione per il caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, e dall'altro, affermando laconicamente che *"resta fermo"* il diritto alla detrazione del cessionario.

Più in dettaglio, il comma 6 della norma in discorso, già prima della novella, prevedeva (e prevede tutt'ora) al primo periodo, la seguente dizione: *"Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta"*.

La norma, dunque, come tradizionalmente interpretata, prevede:

- il recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria dell'imposta detratta dal cessionario/committente a seguito (a) dell'indebita applicazione dell'IVA ad operazione *"fuori campo"*, *"non imponibile"* o *"esente"*, oppure (b) dell'applicazione, ad un'operazione imponibile, di un'aliquota maggiore di quella normativamente prevista;
- la sanzionabilità della suindicata violazione in misura proporzionale, pari al 90% dell'imposta indebitamente detratta.

La novella del 2018 è intervenuta sul comma in questione inserendo, in coda a quanto sopra citato, i seguenti periodi: *"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 artt. 19 e seguenti del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale"*.

La norma quindi, operando una inversione di tendenza rispetto alle pressoché costanti indicazioni giurisprudenziali, **ha riconosciuto al cessionario/committente il diritto di conservare la detrazione (se e nella misura in cui lo abbia esercitato) anche quando l'imposta sia stata indebitamente applicata nell'an o nel quantum**, sul presupposto – naturalmente – che la stessa sia stata versata all'Erario dal cedente e quindi non vi sia stato danno erariale.

Il nuovo art. 6 comma 6 ha quindi introdotto un evidente meccanismo di semplificazione nell'ambito dei rapporti triangolari cedente-cessionario-Erario, risolvendo *in nuce* il problema delle restituzioni civilistiche e fiscali, consentendo al cessionario/committente di conservare la detrazione dell'imposta erroneamente assolta, fatto salvo, naturalmente, il caso della frode.

L'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97 e l'art. 30-ter del DPR 633/72 rappresentano, come assai autorevolmente messo in luce da compianta Dottrina, *"lo sviluppo di un unico argomento"* volto a fornire vero compimento al principio di neutralità, da soddisfarsi o mediante rimborso o mediante detrazione, atteso che, indipendentemente dalle vicende attinenti i singoli casi concreti, ciò che è certo è che l'Erario *"non può trattenere indebitamente l'imposta che, sebbene riscossa dal fornitore, viene dichiarata indetraibile per il suo cliente"*⁹.

⁸ La norma in questione è contenuta nel DLgs. 471/97, che assieme al DLgs. 472/97 rappresentano i due testi normativi di riferimento in materia di sanzioni amministrative tributarie.

⁹ Cfr. Centore P. "Detrazione dell'IVA non dovuta: una scelta di serietà", *Corr. Trib.*, 2018, p. 2307.

Sull'efficacia temporale delle "nuove" norme

Sia l'art. 30-ter del DPR 633/72, sia (e soprattutto) l'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97 hanno sollevato immediatamente diverse questioni in ordine alla loro efficacia temporale.

Per quanto concerne la prima disposizione, stante il suo carattere evidentemente **procedurale**, non si sono nutriti particolari dubbi sull'applicabilità *latu sensu* "retroattiva".

Essendo norma procedurale, in sostanza, l'art. 30-ter del DPR 633/72 risulta applicabile a tutte le ipotesi di imposta non dovuta accertata in via definitiva, a nulla rilevando che l'operazione sottostante, da cui sia scaturita l'erronea applicazione dell'IVA, fosse anteriore alla data di entrata in vigore della norma (i.e., 12 dicembre 2017).

Insomma, il diritto in capo al cedente di adire l'Amministrazione finanziaria per il rimborso dell'IVA non dovuta, accertata in via definitiva, da esercitarsi entro due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario, scatta anche per fatti verificatisi anteriormente alla data di entrata in vigore della disposizione, pur se i presupposti per il rimborso (ovvero, definitività dell'accertamento e restituzione al cessionario) si sono realizzati dopo.

Questa soluzione, peraltro, è stata espressamente recepita dalla stessa Agenzia delle Entrate nella risposta 23.4.2019 n. 128, relativa ad un caso di definizione ex art. 6 del DL 119/2018, di una lite fiscale relativa alla riqualificazione in chiave unitaria di una cessione d'azienda operata in modalità cd. "spezzatino". L'istante, in particolare, chiedeva se la definizione della lite fiscale relativa all'avviso di accertamento con cui l'Agenzia delle Entrate aveva contestato in capo al cessionario l'indebita detrazione IVA, potesse considerarsi alla stregua di un accertamento definitivo della pretesa, tale da consentire l'applicazione del meccanismo di cui all'art. 30-ter del DPR 633/72 e se tale applicazione potesse essere retroattiva.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate concorda in pieno con l'istante, nel senso che ritiene, innanzitutto, la definizione agevolata ex art. 6 del DL 119/2018 come idonea a considerare definitivamente accertata la pretesa dell'Erario e, in secondo luogo, che **l'art. 30-ter possa applicarsi anche a eventi verificatisi anteriormente alla sua data di entrata in vigore**, *"trattandosi di norma essenzialmente di natura procedimentale, che non introduce nell'ordinamento un nuovo diritto, ma detta i presupposti per azionare un procedimento volto a far valere un diritto già esistente"*¹⁰. Ben più complesso è, invece, il discorso relativo all'applicabilità "retroattiva" dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97.

Sin dagli albori della nuova norma, la più attenta dottrina¹¹ si è da subito spesa per far valere la natura procedimentale della norma e con essa la diretta e immediata applicabilità a tutti i rapporti non esauriti.

In particolare, fermo restando la scontata applicabilità retroattiva della più favorevole sanzione in misura fissa (compresa fra 250 e 10.000 euro), in ossequio al fondamentale principio del *favor rei*¹², si è rilevato come avrebbe dovuto trovare immediata applicazione a tutti i rapporti ancora esistenti anche l'aspetto più spiccatamente "sostanzialista" della disposizione, rappresentato dalla conservazione del diritto alla detrazione in capo al cessionario.

Ciò in quanto, alla nuova norma non potrebbe che associarsi una spiccata valenza procedimentale: essa infatti avrebbe pur sempre ad oggetto un'imposta (ovvero, l'IVA erroneamente applicata) comunque recuperabile dalle parti, sebbene in modo assai più farraginoso (attraverso, come detto, un'azione civilistica da parte del cessionario e una successiva istanza di rimborso da parte del cedente), ma pur sempre già riconosciuta.

In altre parole, secondo questa ricostruzione, **la norma non andrebbe a riconoscere un "nuovo" diritto al recupero dell'imposta, prima inesistente, ma agirebbe soltanto sulla modalità attraverso cui detto recupero si attuerebbe**: nella

¹⁰ Cfr. risposta ad interpello 23.4.2019 n. 128, cit.

¹¹ Cfr. Fanni M. "Diritto del cessionario/committente alla detrazione dell'IVA erroneamente addebitata", *il fisco*, 2018, p. 2428.

¹² Cfr. art. 3 co. 3 del DLgs. 472/97.

versione ante 2018, tramite il più volte citato meccanismo di richiesta di indennizzo sul piano civile e successiva richiesta in sede amministrativa; post 2018, invece, molto più semplicemente, consentendo al cessionario di conservare il diritto alla detrazione. Anche perché, si fa notare, con l'introduzione dell'art. 30-ter è pur sempre riconosciuto al cedente il diritto di agire nei confronti dell'Erario dopo aver soddisfatto la pretesa del cessionario, portando essenzialmente in avanti (e quasi *sine die*, visti i tempi comunque non brevi dei giudizi tributari, specie quando si esplicano su tre gradi di giudizio) i termini per la conclusione della procedura.

Sebbene questa linea di pensiero avanzata in dottrina risultasse del tutto ragionevole e coerente con il principio di neutralità dell'IVA, essa non ha riscosso il gradimento della Corte di Cassazione.

Difatti, dapprima con la sentenza n. 24001/2018 citata e quindi con la più recente sentenza del 24.5.2019 n. 14179¹³, la Suprema Corte ha categoricamente affermato l'irretroattività del "nuovo" art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, applicabile solo a partire dal 1° gennaio 2018.

Nei casi sottoposti al suo giudizio, entrambi relativi all'indebita detrazione di IVA addebitata in fattura in misura superiore a quella dovuta, la Cassazione ha in primo luogo ricordato che per la sussistenza del diritto alla detrazione non è sufficiente la mera indicazione dell'imposta in fattura, a nulla rilevando l'eventuale buona fede del cessionario/committente.

In particolare, gli Ermellini hanno ricordato che *"Questa corte è costante nel ritenere che, in tema di IVA, secondo il combinato disposto del DPR n. 633 del 1972, art. 19, e della sesta direttiva del Consiglio CEE del 15 maggio 1977, n. 77/388/CEE, art. 17, la detrazione dell'imposta pagata «a monte» per l'acquisto o l'importazione di beni, o per conseguire la prestazione di servizi necessari all'impresa, non è ammessa in ogni caso, in quanto non è sufficiente, ai fini della detrazione, che tali operazioni attengano all'oggetto dell'impresa e siano fatturate, ma è altresì indispensabile che esse*

siano assoggettabili all'IVA nella misura dovuta. Di conseguenza, ove l'operazione sia stata erroneamente assoggettata all'IVA, per la misura non dovuta, restano privi di fondamento non solo il pagamento dell'imposta da parte del cedente (che ha perciò diritto di chiedere all'amministrazione il rimborso dell'IVA) e la rivalsa effettuata dal cedente nei confronti del cessionario (che può quindi chiedere al cedente la restituzione dell'IVA versata in via di rivalsa), con conseguente potere-dovere dell'amministrazione di escludere la detrazione dell'IVA così pagata in rivalsa".

Venendo poi alla questione relativa all'**applicabilità ai giudizi in corso** dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, nella versione post legge di bilancio 2018, la Cassazione è stata assolutamente ferma nell'escludere ogni valenza procedimentale della stessa. Per i Supremi Giudici, infatti, non ci sono elementi perché la norma possa essere qualificata come retroattiva, atteso che essa, al contrario, introduce *"innovativamente, il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA corrisposta in misura maggiore rispetto a quanto dovuto, disciplinando quindi diversamente il regime precedente"*¹⁴. Né tantomeno, continua la sentenza, può ritenersi che la norma *de qua* sia foriera di elementi interpretativi *"non essendo ricavabile dalla previsione in esame alcun riferimento al precedente regime in relazione al quale si intende procedere ad una chiarificazione in termini normativi della portata applicativa del regime della detrazione dell'IVA"*.

Discorso diverso vale, invece, per la **riduzione sanzionatoria** che, anche per la Cassazione, risulta applicabile al passato in base al *favor rei*.

La perentorietà della posizione della Suprema Corte (come detto, ribadita più di recente nella sentenza n. 14179/2019) ha sollevato diverse critiche. In buona sostanza si è affermato, alla luce di un'interpretazione letterale della novella recata con la legge di bilancio del 2018, che l'espressione utilizzata dal legislatore *"fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione"*, non potesse che voler significare che detto diritto alla detrazione fosse già esistente ed assodato;

13 In *Sistema Integrato Eutekne*, con nota critica di Nicotra A. "Irretroattiva la detrazione dell'IVA addebitata in eccesso", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.6.2019.

14 Cfr. Cass. n. 24001/2018, cit.

in sostanza, secondo questa chiave interpretativa, si potrebbe considerare "fermo" soltanto qualcosa che già esisteva, onde l'assenza di portata innovativa dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97 che, invece, si sarebbe limitato a riconoscere in via esplicita un diritto generale, correlato al principio di neutralità, e come tale immanente nel sistema¹⁵.

Inoltre, è stata autorevolmente affermata anche l'incoerenza della posizione assunta dalla Corte di Cassazione nella parte in cui scinde, dal punto di vista dell'applicazione temporale, l'aspetto sanzionatorio dal fatto presupposto¹⁶. A togliere giudici e operatori dall'impaccio ci ha fortunatamente pensato direttamente il legislatore, intervenendo ancora una volta in materia, con il "decreto crescita".

In particolare, il comma 3-bis dell'art. 6 del DL 34/2019 (aggiunto in sede di conversione in legge del decreto) ha sancito, in modo piuttosto "brullo", che le disposizioni di cui al comma 935 dell'art. 1 della L. 205/2017, ovvero la norma che ha modificato l'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, vadano applicate "anche ai casi verificatisi prima dell'entrata in vigore della presente legge".

In termini non particolarmente tecnici, si potrebbe affermare che il legislatore abbia voluto "tagliare la testa al toro", superando *per tabulas* quello che sembrava un indirizzo giurisprudenziale in via di consolidamento, con un *modus operandi*, invero, non nuovo; analogo procedimento era stato difatti già seguito con riferimento all'art.

20 del DPR 131/86, oggetto di una non dissimile *querelle* fra Cassazione e legislatore¹⁷.

Insomma, ancora una volta un cortocircuito fra normazione, principi generali e giurisprudenza ha creato un'evitabile confusione di cui, spiace dirlo, a pagarne le spese sono sempre e solo i contribuenti atteso che, come detto, alcuni di essi si sono visti dar torto dalla Corte di Cassazione, proprio nelle more fra l'emanazione della prima norma nel 2018 e il suo correttivo del 2019¹⁸.

5

Sull'ambito di applicazione oggettivo dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97

Altro aspetto oggetto di dubbi, non ancora sopiti, è quello concernente l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97.

In particolare, il dubbio riguarda cosa vada inteso, in concreto, per "*applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva*". Dalla corretta interpretazione di tale dizione, infatti, discende l'estensione dell'art. 6 comma 6 e, con essa, la possibilità di estendere il diritto alla detrazione ivi riconosciuto, anche alle ipotesi di operazioni "fuori campo" (circostanza, ad oggi, dibattuta).

Ciò detto, senz'altro la norma riguarda le operazioni imponibili nelle quali il cedente, per errore, abbia addebitato un'IVA maggiore di quella dovuta.

15 Cfr. Deotto D. "Iva addebitata in eccesso: la detrazione è selettiva", *Il Sole 24 Ore*, 29.7.2019, p. 14.

16 In particolare, è stato precisato che "la Corte di cassazione, con la sentenza citata, ha espressamente riconosciuto l'applicazione del principio del *favor rei*, di cui all'art. 3 del D.Lgs. n. 472/97, in riferimento alle sanzioni. Tuttavia, appare incoerente e in contrasto con il principio di ragionevolezza tutelato dall'art. 3 Cost. sostenere che la novella abbia retroattivamente abolito la sanzione e non il fatto presupposto, cioè la indetraibilità dell'imposta da cui la sanzione trae origine, secondo il principio di causa ed effetto. In più sarebbe contrario agli interessi erariali sostenere la scissione della sanzione, rispetto all'infrazione, considerando la necessaria tutela nei confronti di comportamenti antigiuridici (cfr. Centore P. "Rivalsa ex post e neutralità dell'imposta, un'endiadi inscindibile", *Corr. Trib.*, 2019, p. 242).

17 Anche in tal caso, infatti, il legislatore ha "reagito" all'avverso indirizzo di Cassazione che andava affermandosi sulla portata non retroattiva dell'art. 20 del DPR 131/86, come modificato dall'art. 1 co. 87 lett. a) n. 1) della L. 205/2017, introducendo con la legge di bilancio 2019 (art. 1 co. 1084 della L. 145/2018) un ulteriore inciso secondo cui "L'articolo 1, comma 87, lettera a), della legge 27 dicembre 2017, n. 205, costituisce interpretazione autentica dell'articolo 20, comma 1, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131". *Modus operandi* che deve sicuramente far riflettere; non è infatti particolarmente positivo dover rilevare che il legislatore debba più volte tornare sui propri passi per riaffermare delle volontà legislative che, quantomeno in prima battuta, non è stato in grado di esplicitare nel testo di legge.

18 In senso contrario alla posizione della Cassazione, si segnala la C.T. Prov. Milano n. 2352/7/19 depositata in data 23.5.2019 (e dunque prima dell'entrata in vigore del "decreto crescita"), in *Sistema Integrato Eutekne*, che, pur non pronunciandosi espressamente sulla retroattività dell'art. 6 co. 6 del DLgs. 471/97, ha fatto salvo, in contrasto con l'orientamento assunto dalla Corte di Cassazione, il diritto alla detrazione del cessionario, accogliendo la tesi proposta dallo stesso che faceva leva nell'assenza del danno erariale.

ta, vuoi per errore di calcolo, vuoi, più presumibilmente, per errore sull'aliquota applicabile.

Del pari non sussistono dubbi che la nuova norma trovi spazio anche in tutte le altre diverse ipotesi di imposta erroneamente applicata ad operazioni comunque rilevanti ai fini IVA: è il caso, ad esempio, delle **operazioni non imponibili od esenti**.

Questa posizione è quella, peraltro, ufficialmente sposata dalla Guardia di Finanza nella circ. 13.4.2018 n. 114153, ove si afferma che la nuova norma trova applicazione sia al caso di operazioni erroneamente fatturate con aliquota superiore a quella corretta, sia di operazioni erroneamente "ivate", pur essendo esenti o non imponibili¹⁹.

Secondo questa lettura, dunque, l'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97 coprirebbe tutte le ipotesi di IVA erroneamente addebitata, all'infuori, essenzialmente, del caso dell'imposta applicata a **operazioni "fuori campo"**.

La questione non è secondaria, atteso che la riqualificazione di operazioni imponibili (e come tali assoggettate ad imposta) in operazioni "fuori campo" viene contestata ogni qualvolta l'Amministrazione finanziaria rinviene nella cessione di singoli cespiti, la cessione di un compendio aziendale, con effetti "quantitativi" spesso assai rilevanti.

L'inclusione anche delle operazioni considerate "fuori campo" nel novero dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97 viene invece caldeggiata dalla dottrina che, essenzialmente, fa valere l'assenza di qualsivoglia reale differenza sul piano sostanziale, fra il caso dell'indebita detrazione per via di un'aliquota errata, e quello dell'indebita detrazione perché l'operazione è stata ritenuta fuori campo²⁰.

La corretta individuazione dell'ambito di applicazione dell'art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, da ultimo, incide anche sull'art. 30-ter del DPR

633/72; atteso infatti che le due norme forniscono due rimedi essenzialmente antitetici alla medesima questione (con la sostanziale differenza che per l'applicazione dell'art. 30-ter sono necessari l'accertamento definitivo della pretesa erariale e l'intervenuta restituzione al cessionario), ci si è chiesti **quale sia il rapporto fra le due norme**. Infatti, all'aumentare dell'ambito di applicazione dell'art. 6 comma 6, tende a diminuire quello dell'art. 30-ter, posto che nessuno attiverebbe il meccanismo del rimborso, se potesse, molto più semplicemente, conservare il diritto alla detrazione.

È stato quindi sostenuto che l'art. 30-ter sia stato, nei fatti, assorbito dal successivo art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97, o addirittura che sia stato tacitamente abrogato²¹ o, ancora, che l'art. 30-ter debba restare "relegato" alle sole ipotesi di errori in operazioni B2C²².

Ciò detto, sembra comunque ragionevole pensare, in assenza (quantomeno ad oggi) di abrogazioni espresse, che l'art. 30-ter non possa ritenersi del tutto soppiantato dal successivo art. 6 comma 6 del DLgs. 471/97.

Il meccanismo del rimborso, difatti, trova per certo applicazione in tutte le ipotesi in cui, strutturalmente, l'art. 6 comma 6 non può operare. Esempio pacifico è senz'altro quello del B2C a cui, però, quantomeno a sommosso parere di chi scrive, pare si debba aggiungere anche il caso delle operazioni riqualificate "fuori campo"; al di là di tutti gli aspetti, ineccepibilmente sollevati in dottrina, in ordine alle medesime esigenze di tutela, pare infatti arduo poter far rientrare nel novero dell'imposta applicata "*in misura superiore*", la somma solo astrattamente versata a titolo di IVA, benché in relazione a operazioni prive del presupposto oggettivo e come tali neppure rientranti nell'ambito di applicazione del DPR 633/72.

19 Cfr. circ. GdF 114153/2018, all. 2, § 10.

20 Cfr. Fanni M., cit.

21 Cfr. Nicotra A. "Rimborso dell'IVA indebita solo dopo l'accertamento definitivo", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.6.2018.

22 Cfr. Salvini L. "IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata", *Corr. Trib.*, 2018, p. 1607 e Centore P. "Detrazione dell'IVA non dovuta: una scelta di serietà", cit.