

Valerio Ficari

RIVALSA CIVILISTICA IVA
IN PENDENZA DELL'AZIONE ERARIALE,
ACQUISTO ALL'ASTA ED ALTERNATIVITÀ IVA-REGISTRO:
PROFILI SOSTANZIALI E PROCESSUALI

VAT CIVIL CHARGE PENDING A TAX ASSESSMENT,
AUCTION PURCHASE AND VAT-REGISTRATION TAX
ALTERNATIVITY: SUBSTANTIVE AND PROCEDURAL PROFILES

Abstract

L'azione di rivalsa da parte del cedente nei confronti del cessionario può essere limitata dalla notifica di un atto con il quale l'Erario pretenda il pagamento dell'imposta per la quale si agisce; la parte acquirente manifesta una posizione tutelabile quando il terzo delegato alla vendita, di fronte al principio di alternatività, abbia ritenuto applicabile l'imposta di registro proporzionale.

Parole chiave: IVA, rivalsa, registro, alternatività, tutela

The action of charging VAT by the transferor against the transferee may be limited by the notification of an act through which the tax authorities claim the payment of the same tax object of charging; the purchaser has a legal position that should be protected when the third party delegated to the sale, by virtue of the principle of alternativity, has considered applicable the proportional registration tax.

Keywords: VAT, charge, registration tax, alternativity, legal protection

SOMMARIO:

1. Introduzione. Problemi generali e questioni concrete irrisolte in materia di rivalsa IVA, di alternatività IVA/registro e di fattispecie plurisoggettiva. – 2. L'alternatività IVA/registro come regola *ex lege* e l'assenza di un diritto potestativo dell'emittente; azione di rivalsa IVA e rischio di (parziale) doppia imposizione. – 3. Effetto inibitorio della rivalsa a seguito della notifica di un at-

to impositivo in capo al debitore esecutato cedente che abbia emesso la fattura. – 3.1. Azionabilità della rivalsa, effettivo versamento dell'imposta da parte del cedente all'Erario e mera fatturazione dell'operazione imponibile. – 3.2. *Segue*: e mancata detrazione dell'IVA da parte dell'intestatario della fattura contro il quale il cedente intenda rivalersi. – 3.3. *Segue*: ed effetto inibitorio *ex art.* 60, comma 1, D.P.R. n. 633/1972 della notifica di un atto impositivo. – 4. Il ruolo del terzo delegato alla vendita nella rilevanza del principio di alternatività IVA-registro. – 4.1. La natura giuridica del ruolo del terzo delegato. – 4.2. La buona fede dell'acquirente a seguito della liquidazione dell'imposta di registro in misura proporzionale operata dal delegato. – 5. Profili di tutela giurisdizionale. – 5.1. Rivalsa IVA e corretta applicazione della regola tributaria durante il giudizio civile (anche di esecuzione) intentato dal cedente nei confronti del cessionario. – 5.2. L'azione di accertamento negativo davanti al giudice ordinario. – 6. Rimedi ultimi per il cessionario: l'azione di rimborso ... anch'essa dalle direzioni controverse, la nota di variazione e l'azione di risarcimento del danno. – 6.1. Quale delle due imposte fra loro alternative dovrebbe essere rimborsata? – 6.2. Entro quale termine e a quale soggetto chiedere il rimborso dell'imposta non dovuta. – 6.3. Quale giudice adire ove l'istanza non fosse accolta? – 6.4. La nota di variazione. – 6.5. L'azione risarcitoria da parte del cessionario acquirente che abbia dovuto pagare l'IVA nonostante l'alternatività con l'imposta di registro.

1. Introduzione. Problemi generali e questioni concrete irrisolte in materia di rivalsa IVA, di alternatività IVA/registro e di fattispecie plurisoggettiva

Il procedimento di vendita all'asta di beni di proprietà di un imprenditore esecutato presenta risvolti giuridicamente complicati che portano all'attenzione le posizioni sia del cedente che del cessionario; ciò si riscontra in contesti relazionali diversi da quelli più frequenti in cui non sorgono dubbi sull'applicazione dell'IVA ed il cessionario provvede al pagamento al cedente tempestivamente così da permettergli, esercitata la rivalsa, di versare all'Erario l'imposta.

Ci si può, infatti, imbattere in particolari questioni soggettive (rapporti tra le parti dell'operazione, tra ciascuna di queste e l'Erario), oggettive (alternatività tra l'IVA e il registro, azione impositiva esercitata nei confronti del soggetto agente in via di rivalsa) e temporali (pagamento dell'imposta di registro antecedente a quello dell'imposta sul valore aggiunto) quando:

i) il terzo (es. notaio) delegato dal Tribunale alla vendita incassi dall'acquirente imprenditore l'imposta di registro applicando erroneamente il principio di alternatività *ex art.* 40, TUR n. 131/1986;

ii) il debitore esecutato cedente imprenditore successivamente al trasferimento:

- fatturi al cessionario ma non versati l'imposta indicata nella dichiarazione relativa al periodo di imposta di competenza;
- agisca in sede civile per ottenere il pagamento dell'IVA addebitata nella fattura, nonostante il previo versamento dell'imposta di registro, ritenendo dovuta la prima imposta a seguito dell'ottenimento di un decreto ingiuntivo in base alle sole fatture emesse nonostante il pagamento dell'imposta di registro proporzionale nelle mani del terzo delegato;
- riceva, in conseguenza dell'omesso versamento dell'IVA dichiarata, un atto impositivo dall'Agenzia delle Entrate;
- iii) il cessionario si opponga all'azione eccependo che:
 - la notifica di un avviso di accertamento o di una cartella *ex art. 60*, comma 7, D.P.R. n. 633/1972¹ impedirebbe l'azione civilistica in ogni grado e stato del giudizio civile, anche quando la controversia tra privati sia nella fase terminale dell'esecuzione;
 - il pagamento dell'imposta di registro a seguito della liquidazione effettuata dal terzo (notaio) delegato, vista l'alternatività *ex lege* con l'IVA, escluderebbe la debenza di quest'ultima e la legittimità della azione civilistica di rivalsa, se non in via assoluta, quantomeno in via relativa alla differenza tra l'imposta di registro versata e l'IVA indicata in fattura.

Il tutto si arricchisce della più generale questione se la funzione pubblica assolta dal terzo delegato (es. il notaio) nell'ambito della procedura di aggiudicazione a seguito di asta sia tale da condizionare la responsabilità tributaria e la legittimazione attiva/passiva delle parti dell'operazione e la loro buona fede, in ragione del relativo potere se non "decisionale" quanto meno "di orientamento qualificato" in tema di tipologia di imposta e di aliquota applicabile al caso concreto.

Come si vedrà, un'ipotesi concreta così articolata pone all'attenzione una serie di problematiche più generali, alcune non ancora risolte; tutte gravitano, in diverse prospettive sostanziali e processuali, intorno all'istituto della rivalsa IVA *ex art. 18*, D.P.R. n. 633/1972², al suo legittimo esercizio ed al rischio di un illegittimo cumulo di imposte fra loro alternative *ex lege*.

¹ In base al quale «il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi».

² L'art. 18, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, prevede che «Il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente».

Ci pare da subito tangibile l'interferenza tra l'azione del creditore erariale (azione amministrativa tributaria) su quella del privato cedente; questi, infatti, emettendo una fattura intenderà ottenere dall'intestatario cessionario, attraverso un'azione civilistica, il pagamento di una imposta (l'IVA) destinato ad aggiungersi a quello effettuato volontariamente dal cessionario a seguito della (qualificazione della fattispecie e, quindi, della) liquidazione da parte del delegato alla vendita cioè di un soggetto terzo rispetto alle parti dell'operazione³ cui è demandato *ex lege* (non solo lo svolgimento dell'operazione di vendita delegata ed il suo perfezionamento procedimentale ma anche) l'individuazione della disciplina tributaria.

Le plurime dinamiche e interconnessioni tra posizioni giuridiche private/pubbliche e azioni di creditori di diversa natura per titolo rendono necessario preoccuparsi anche delle sedi di tutela giurisdizionale, ricercando quella più coerente agli interessi soggettivi da tutelare, alla verifica della legittimità degli atti posti in essere ed alla materia oggetto del controvertere, valutando se gli attuali limiti oggettivi e soggettivi del giudizio tributario non rendano necessarie modifiche *de iure condendo*.

La soluzione più corretta dovrebbe essere garantire la tutela degli interessi sia privati che pubblici coinvolti ovvero quello:

- del cessionario a non dover versare due imposte fra loro alternative;
- del cedente ad agire in via di rivalsa solo se non vi siano condizioni inibitorie *ex lege* e se l'applicazione dell'IVA alla cessione abbia un fondamento (non meramente cartolare ma) sostanziale coerente con la regola dell'alternatività *ex art. 40, TUR n. 131/1986*;
- infine, dell'Erario nella duplice veste di previo beneficiario del versamento dell'imposta di registro proporzionale da parte del cessionario intestatario della fattura e di titolare del credito IVA e, quindi, legittimato ad agire nei confronti sia del cedente che abbia fatturato ma non versato l'IVA dichiarata sia del cessionario intestatario che abbia, in ipotesi, detratto l'imposta addebitata in assenza del presupposto⁴.

³ Cedente nelle vesti di debitore esecutato emittente la fattura; cessionario debitore dell'IVA e intestatario della fattura.

⁴ Non è mancata, comunque, in dottrina la tesi di risolvere tutte le problematiche connesse alla natura triangolare plurisoggettiva del rapporto giuridico in materia di IVA attraverso un'azione risarcitoria del cessionario intestatario della fattura *ex art. 2043 c.c.* (esposta da LA ROSA, tra l'altro, in *L'erronea applicazione dell'IVA, tra le norme e il dogma della condicio indebiti, nota a Cass., 10 giugno 1998, n. 5733*, in *Riv. dir. trib.*, 1999, III, p. 194 ss.) assumendo come irrimediabile la situazione secondo cui pur a fronte dell'erroneità del-

2. L'alternatività IVA/registro come regola ex lege e l'assenza di un diritto potestativo dell'emittente; azione di rivalsa IVA e rischio di (parziale) doppia imposizione

Occorre meglio comprendere la *ratio* del regime dell'alternativa applicazione dell'IVA o dell'imposta di registro in misura proporzionale sancita dall'art. 40, D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

Un carattere essenziale emerge: l'essere conseguenza del regime tributario dovuto *ex lege* in coerenza con una obbligazione tributaria che nasce al verificarsi del presupposto previsto dalla legge⁵ e che non può originare fenomeni di doppia imposizione⁶.

Ciò induce ad escludere che tale regime costituisca una misura agevolativa⁷ applicabile su istanza di parte o attribuibile a seguito di una scelta discrezionale, cogliendone, invece, un carattere essenziale.

La prevalenza dell'IVA sull'imposta di registro proporzionale e, di converso, la sua esclusione è l'espressione non di una libertà privata⁸ ma di un'attività vincolata.

l'applicazione dell'IVA l'azione di rivalsa risulterebbe, comunque, debita (cioè dovuta): l'Autore sembra, però, ridimensionare l'assolutezza della tesi quando (condivisibilmente) puntualizza come nessun interesse attuale vi sarebbe se il cessionario abbia, però, esercitato il diritto di detrazione.

⁵ Indicazioni si traggono da BASILAVECCHIA, *In tema di recupero dell'IVA non dovuta; presupposti, condizioni, modalità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, II, p. 47, laddove l'Autore riconduce l'obbligo (o la sua assenza) non al (mancato) addebito ma solo alla ricorrenza delle condizioni normative previste, tra cui, qui si aggiunge, anche l'alternatività con l'imposta di registro proporzionale, escludendo, correttamente (p. 53) qualsiasi diritto potestativo del cedente allo stabilire la natura imponibile della cessione.

⁶ Al prioro pagamento dell'imposta di registro proporzionale (ad es. su richiesta del notaio delegato dal giudice dell'esecuzione) da parte del cessionario acquirente potrebbe, infatti, fare seguito, a distanza di molti anni, quello successivo a seguito dell'azione di rivalsa da parte del debitore esecutato cedente laddove questi concludesse favorevolmente un'azione di recupero in sede di giudizio di esecuzione civilistica.

⁷ Come sembra ritenere Corte cost., 13 luglio 2017, n. 177, Pres. Grossi, Rel. De Pretis, in *Riv. dir. trib.*, 2018, II, p. 209 ss., con nota critica di FEDELE, *L'alternatività IVA-registro ed i suoi limiti*, in *Giur. comm.*, 2017, II, p. 726 ss., di STASI, *La Corte Costituzionale risolve la vexata quaestio dell'applicabilità del principio di alternatività IVA-registro*, in *Giur. cost.*, 2017, p. 1644 ss., di ODOARDI, *Alternatività IVA-registro e sentenze di mero accertamento di diritti a contenuto patrimoniale soggetti ad IVA: quale la "regola" e quale l'"eccezione"*.

⁸ Sulla natura imperativa ed inderogabile dai privati del principio di alternatività v. Cass., 18 settembre 2019, n. 23129.

V. FEDELE, *La Cassazione porta alla Corte costituzionale la questione della rilevanza dei collegamenti negoziali ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, II,

Questa, nel caso particolare, si collega alla decisione adottata dal delegato alla vendita e recepita, nel comportamento solutorio dell'obbligo tributario, dal cessionario in termini di affidamento e buona fede provvedendo al pagamento dell'imposta di registro proporzionale; lo stesso comportamento del cedente è condizionato dall'esclusione dell'applicazione dell'IVA effettuata dal delegato risultando alquanto singolare che il cedente provveda alla fatturazione nonostante il previo versamento dell'imposta di registro proporzionale.

Le questioni vanno, peraltro, affrontate e risolte anche nella prospettiva costituzionale dell'art. 53 Cost. e dei diversi ruoli rivestiti dai soggetti *ex lege* coinvolti; l'imposta di cui all'azione di rivalsa ha un valido titolo anche quando il cessionario del bene nei cui confronti tale azione sia mossa abbia già provveduto al pagamento dell'imposta di registro in misura proporzionale sotto l'"egida" del delegato alla vendita?

Non ci sembra.

La non imponibilità dell'operazione ai fini IVA e la conseguente non detraibilità sono, infatti, gli esiti di un procedimento di qualificazione giuridica che ancor prima di qualsiasi azione di rivalsa muove dalla dimostrazione dell'assenza di uno dei presupposti IVA (oggettivo, soggettivo e territoriale) oppure dall'applicazione di altra imposta come quella di registro alternativa all'IVA stessa⁹.

Il fondamento di tale presupposta verifica è legale ma la sua concreta esplicazione avviene ad opera del cedente/prestatore nonché, nei casi di cessione delegata, del terzo (notaio) delegato alla vendita.

La convinzione esposta è rafforzata dalla circostanza che il terzo delegato alla vendita nello svolgimento di tale funzione è per legge incaricato:

- non solo di definire un procedimento a rilevanza pubblica, volto alla soddisfazione di un interesse privato principale (quello del creditore agente *vs.* il debitore esecutato) e di uno a questi strumentale (quello dell'acquirente cessionario al chiudersi del procedimento);
- ma anche di individuare la regola tributaria.

Un pagamento dell'IVA successivo a quello dell'imposta di registro pro-

p. 19, ricorda come l'individuazione dell'imposta applicabile sia il frutto di una qualificazione della fattispecie secondo "norme e principi propri" dell'IVA, qualificazione (aggiunta del redattore) che avverrà nel primo momento utile nel procedimento di individuazione del regime fiscale.

⁹In tal senso anche CENTORE, *Reverse charge e sanzioni: un equilibrio ancora da individuare*, nota a Cass., sez. trib., 9 agosto 2016, n. 16679, in *Dir. prat. trib.*, 2017, II, p. 214.

porzionale¹⁰ a seguito dell'azione di rivalsa darebbe luogo ad una inaccettabile doppia imposizione¹¹.

È indubbia la similitudine con l'art. 163, TUIR n. 917/1986 che vieta la doppia imposizione giuridica sui redditi¹².

Il secondo prelievo andrebbe contro il divieto di doppia imposizione inteso come divieto di introduzione di ulteriori imposizioni assimilabili all'IVA sancito dall'art. 401 della Direttiva 2006/112/CE (ex art. 33 della VI Direttiva IVA del Consiglio n. 77/388/CEE) e inteso ad evitare che una stessa operazione sia assoggettata a due diverse imposte indirette aventi lo stesso presupposto economico/giuridico¹³.

La doppia imposizione è da rifiutare¹⁴ considerando l'incidenza economica data dalla sovrapposizione delle due imposte che si realizzerebbe con la loro applicazione contemporanea¹⁵ laddove non si trovassero rimedi nel sistema e l'intestatario della fattura non abbia operato la detrazione avendo già pagato l'imposta di registro proporzionale.

Qualora il versamento dell'IVA richiesto a seguito dell'azione di rivalsa non sia ancora avvenuto, il giudice per primo coinvolto (quello civile in sede

¹⁰ Per BASILAVECCHIA *Corso di diritto tributario*, Torino, 2017, pp. 64 e 291, l'imposta di registro proporzionale (anche se già versata) risulterebbe indebita già nel momento in cui un'operazione fosse imponibile ai fini IVA per l'avvenuta realizzazione del momento impositivo; di converso sarebbe applicabile solo in caso di esito negativo della verifica dell'assoggettabilità ad IVA.

¹¹ La stessa Corte cost., 13 luglio 2017, n. 177, cit., ribadisce come il principio dell'alternatività sia «diretto ad evitare fenomeni di doppia imposizione».

¹² Per tutti, PORCARO, *Il divieto di doppia imposizione nel diritto interno*, Padova, 2001, p. 359 ss.; PEPE, *Spunti sul divieto di doppia imposizione "interna"*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 1387 ss..

¹³ Sul punto leggasi, tra gli altri, anche per riferimenti, NASTRI, *Il principio di alternatività tra imposta sul valore aggiunto e imposta di registro*, Torino, 2012, pp. 31 ss. e 38 ss.; si ricorda come nella sentenza Corte di Giustizia, 16 dicembre 1992, causa C-208/91 *Beulande*, la Corte di Giustizia abbia ritenuto compatibile l'imposta di registro francese in quanto, pur essendo una imposta indiretta, non aveva le stesse caratteristiche dell'IVA; si aggiunga, per le ampie considerazioni sistematiche, FRANSONI, *Il presupposto dell'imposta di registro fra tradizione ed evoluzione* in *Rass. trib.*, 2013, p. 970 ss.

¹⁴ Sulla (il)legittimità della coesistenza tra IVA e registro anche alla luce della giurisprudenza comunitaria, v. FEDELE, *L'alternatività*, cit., p. 86 ss., il quale ricorda come l'elemento ostativo alla duplice applicazione in misura proporzionale derivi «da una considerazione intrinseca al sistema» tributario italiano.

¹⁵ Così NASTRI, *Il principio di alternatività*, cit., p. 46 ss.; anche PURI, *I soggetti*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi, Torino, 2012, p. 446, rileva come il concreto esercizio del diritto/dovere di rivalsa risponda all'interesse pubblico all'attuazione del prelievo in capo a chi abbia effettivamente manifestato capacità contributiva.

di opposizione all'esecuzione) potrebbe rinviare la questione sia alla Corte costituzionale per violazione dell'art. 53 Cost. sia, in via pregiudiziale, alla Corte di Giustizia ponendo ai giudici comunitari il quesito se l'applicazione dell'IVA e la relativa azione di rivalsa volta al suo incasso quando la stessa operazione economica di trasferimento sia stata già assoggettata all'imposta di registro proporzionale siano compatibili con il disposto dell'art. 401 della Direttiva 2006/112/CE¹⁶.

Il doppio prelievo sarebbe neutralizzabile, come vedremo successivamente, solo con il rimborso dell'imposta di registro già pagata ove si ritenesse esistente una sorta di primazia *ex post* dell'IVA anche se applicata per ultima e nonostante la funzione svolta dal terzo delegato alla vendita, salvo ipotizzare una compensazione volontaria dell'IVA dovuta con l'importo già versato a titolo di imposta di registro proporzionale.

La rivalsa del cedente verso il cessionario è un istituto tributario, pur attenendo a rapporti tra soggetti diversi dall'ente impositore, in ragione della natura tributaria degli effetti¹⁷.

¹⁶ In questi termini, allora, andrebbe salvaguardata la corretta applicazione della Direttiva il cui art. 1 così recita: «Articolo 1 1. La presente direttiva istituisce il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) 2. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione. A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo».

¹⁷ La posizione è consolidata: v. FEDELE, *Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, in *Riv. dir. fin.*, 1969, I, spec. p. 26, p. 34, cui si aggiungano, tra gli altri, anche BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, p. 272; PAPARELLA, *L'accollo del debito d'imposta*, Milano, 2008, p. 152; PURI, *I soggetti*, in AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di Fantozzi, Torino, 2012, p. 444; SALVINI, *Rivalsa nel diritto tributario*, in *Dig. comm.*, XIII, Torino, 1997, p. 40; COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova, 2000, p. 653; RANDAZZO, *La rivalsa successiva nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 907, ma già in *Le rivalse*, cit., spec., pp. 78 ss. e 84 ss., 99 ss. e p. 108: l'Autore, tra l'altro, sottolinea come la rivalsa si colleghi all'esercizio di un potere esercitato principalmente nell'interesse di un soggetto diverso dall'agente in ragione della natura doverosa della stessa, quale elemento interno al rapporto tributario; si aggiungano nel senso della partecipazione al meccanismo tributario, tra gli altri, anche.

Per la natura esclusivamente privatistica per tutti anche per riferimenti, FLORENZANO, *Il diritto di rivalsa*, in *L'imposta sul valore aggiunto*, nella collana *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario*, diretta da Tesauro, Torino, 2001, p. 285.

Nel senso che si tratti di un mero effetto legale dell'avvenuta fatturazione LA ROSA, da ultimo in *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, p. 166.

La funzione pubblicistica della rivalsa¹⁸ a tutela del solo interesse creditario erariale induce a evitare qualsiasi rischio di doppio prelievo; in ciò si segue quella stessa linea di ragionamento secondo cui l'esercizio del diritto di detrazione non deriva da un ipotetico effetto legittimante della fattura ma dalla natura imponibile della cessione nonché dal pagamento dell'imposta all'emittente soprattutto quando questo risulti inadempiente al suo obbligo di versamento all'Erario¹⁹.

Peraltro, non è affatto peregrina l'ipotesi che la stessa Agenzia delle Entrate ritenga indebita la detrazione in presenza del previo pagamento dell'imposta di registro proporzionale²⁰ concorrendo a rendere ancora più complicata la situazione.

3. *Effetto inibitorio della rivalsa a seguito della notifica di un atto impositivo in capo al debitore esecutato cedente che abbia emesso la fattura*

Un ulteriore elemento per comprendere come, nella concreta dinamica tra le imposte alternative, il pagamento dell'IVA richiesto per secondo possa rivelarsi indebito è l'inibizione dell'azione di rivalsa IVA del cedente che abbia emesso la fattura che l'art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 fa discendere dalla notifica di un atto impositivo cioè all'azione, anteriore o posteriore a quella di rivalsa, esperita dall'ente creditore erariale.

3.1. *Azionabilità della rivalsa, effettivo versamento dell'imposta da parte del cedente all'Erario e mera fatturazione dell'operazione imponibile*

A fronte della caratteristica trilateralità del rapporto nell'adempimento dell'obbligazione IVA²¹, al fine della rivalsa – la quale, come è noto, consente,

¹⁸ La quale, peraltro, giustifica, negando la matrice privatistica, la nullità di qualsiasi patto tra privati che possa escludere o limitare la rivalsa stessa.

¹⁹ Così anche RANDAZZO, *La rivalsa successiva*, cit., p. 907 e nota 9.

²⁰ Si segnala, comunque, come in giurisprudenza se, da un lato, si sia ritenuta non detraibile l'imposta applicata dal cedente ad operazioni non imponibili (v. Cass., 25 gennaio 2008, n. 1607) non manchino, dall'altro, remoti precedenti nei quali si è ammessa la detrazione dell'IVA pagata in presenza di operazioni esenti (v. Cass., 10 luglio 1993, n. 7602, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, II, p. 27 ss., con nota di FRANSONI, *L'esercizio del c.d. diritto di detrazione dell'IVA in carenza del presupposto*) e, addirittura, di operazioni escluse purché non fittizie (Cass., 18 febbraio 1999, n. 1348; Id., 23 giugno 1992, n. 7689).

²¹ In modo molto chiaro analizzata da Cass., sez. trib., 27 settembre 2018, n. 23288, con

nel meccanismo applicativo dell'IVA, di rendere indenne il cedente soggetto passivo dagli effetti patrimoniali conseguenti al pagamento del tributo – il previo pagamento da parte del cedente quale soggetto passivo dovrebbe essere meglio apprezzato quale presupposto di fatto (ma anche di diritto) per il suo esercizio²²; si attenuerebbe una spesso generica tendenza a ritenere a ciò sufficiente l'imponibilità dell'operazione e l'emissione della fattura²³ senza che il soggetto passivo *ex art. 17, D.P.R. n. 633/1972* (il cedente) provveda al pagamento all'Erario prima dell'azione di rivalsa.

La lettera delle norme che costituiscono il nucleo della disciplina non condiziona espressamente né una né altra prospettiva, limitandosi il legislatore a obbligare il cedente che abbia realizzato l'operazione imponibile ed incassato il corrispettivo a versare all'Erario l'IVA, senza dire nulla in ordine al previo versamento dell'imposta addebitata in fattura.

Per comprendere se il cedente sia tenuto, almeno in alcuni casi, a pagare prima l'Erario per poi agire in rivalsa, appare opportuno ricordare come il presupposto del tributo ed i conseguenti obblighi di versamento tra privati e dal cedente al creditore erariale conseguano ad un fatto (la realizzazione dell'operazione) rispetto al quale la rivalsa del cedente (in ipotesi debitore esecutato) è indipendente e la valutazione giuridica sull'imponibilità dell'operazione effettuata dallo stesso quale emittente del tutto irrilevante.

In altri termini l'adempimento dell'obbligazione tributaria a favore dell'Erario posta *ex lege* in capo al cedente emittente non è condizionato all'incasso dell'IVA, se dovuta, dal cessionario né è in qualche modo apprezzata dal legislatore la necessità che il meccanismo applicativo del tributo garantisca al cedente la previa disponibilità delle somme da versare; parimenti, il cedente non ha alcun potere di rendere imponibile una vendita attraverso la semplice emissione della fattura.

Nel meccanismo applicativo dell'IVA, definito dal combinato disposto degli artt. 17, 18 e 19, D.P.R. n. 633/1972, il cedente non assolve ad una funzione di ausiliario della riscossione né di *adiectus solutionis causa*: l'art. 17, D.P.R.

particolare attenzione alle diverse azioni di rimborso esperibili sia dal cedente che dal cessionario a fronte del versamento dell'imposta.

²²La giurisprudenza (così già Cass., sez. I, 14 ottobre 1992, n. 11210), ha, infatti, ammesso l'azione di rivalsa del debitore esecutato quando l'assegnatario abbia già corrisposto l'imposta di registro a condizione che il primo abbia versato l'IVA.

²³Nel senso della sufficienza dell'emissione della fattura anche senza il versamento dell'imposta Cass., sez. III, 15 gennaio 2015, n. 7361, tra l'altro, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, p. 670 ss., con nota di RANDAZZO, *Nelle espropriazioni immobiliari irrilevante il versamento dell'IVA ai fini della rivalsa*.

n. 633/1972 lo individua come il soggetto dal quale l'«imposta è dovuta» ed il quale deve provvedere a versarla²⁴.

L'adempimento dell'obbligazione tributaria IVA (obbligazione principale) a favore dell'Erario da parte del soggetto obbligato, cioè il cedente, è, quindi, autonomo, nella sua modalità e perfezione, dalle vicende dei rapporti privatistici tra cedente e cessionario ma non vale il contrario poiché questi sono condizionati, anche ove la loro conflittualità fosse rimessa al giudizio di un giudice ordinario, dall'eventuale azione del creditore erariale e dal (mancato) diritto di detrazione.

Le vicende privatistiche sono legate a quelle dell'obbligazione tributaria: l'esito di entrambe deve soddisfare l'esigenza sia di far ricadere il finale onere tributario sul cessionario, evitando che il pagamento effettuato dal cedente consolidi i suoi effetti patrimoniali decrementativi nella sfera di quest'ultimo, sia di garantire in termini di effettività il pagamento all'Erario²⁵.

3.2. Segue: e mancata detrazione dell'IVA da parte dell'intestatario della fattura contro il quale il cedente intenda rivalersi

L'autonomia dell'obbligo di immediato versamento dell'imposta indicata in fattura da parte del cedente, non condizionato, per l'appunto, alla previa acquisizione della "provvista" dal cessionario, può essere affrontata alla luce dell'ulteriore prospettiva della (mancata) detrazione dell'imposta addebitata.

Il cessionario contro il quale il cedente intenda agire o stia agendo in via di rivalsa probabilmente non avrà detratto l'imposta addebitatagli in fattura, no-

²⁴ La sent. 6 marzo 2018, n. 5176, della III sezione della Cassazione civile richiama un remoto precedente di legittimità (Cass. n. 11210/1992) nella quale la stessa Suprema Corte ammette che l'esecutato eserciti il diritto di rivalsa *ex art. 18, D.P.R. n. 633/1972* «per l'imposta sul valore aggiunto da lui pagata», dando così a intendere di individuare il pagamento come presupposto dell'azione nella parte in cui, successivamente, afferma che il debitore esecutato cedente «soggetto passivo dell'imposta» in sede di espropriazione possa ottenere tutela davanti al giudice ordinario in ragione dell'emissione della fattura.

²⁵ Rinviando al prosieguo si anticipa come il menzionato condizionamento trovi, però, una difficile concretizzazione a causa delle diverse sedi giurisdizionali nelle quali si sviluppa la dialettica processuale nel caso di controversie tra i soggetti coinvolti nella riscossione e nel versamento dell'IVA; in attesa di un auspicabile mutamento di indirizzo, è, infatti, al momento ancora prevalente l'orientamento giurisprudenziale che attribuisce al giudice ordinario la lite tra cedente e cessionario senza ammettere un litisconsorzio dell'Agenzia delle Entrate, rendendo, così, difficoltoso l'ingresso in un processo civile di profili e istituti di tipica cognizione del giudice tributario nonché di circostanze e vicende riferibili ai comportamenti dell'Agenzia delle Entrate.

nostante il possesso del documento, in ragione della dubbia esistenza dell'obbligo alla luce dell'imposta di registro proporzionale già versata (in ipotesi a seguito della liquidazione fatta dal terzo delegato dal Tribunale).

Riteniamo che in questi casi il cedente resti l'obbligato in via principale nei confronti dell'Erario ed il (mancato) pagamento da parte sua condizioni la responsabilità del cessionario, soprattutto quando questi non abbia detratto l'imposta ed il cessionario sia stato destinatario di un atto impositivo *ex art. 60* del D.P.R. n. 633/1972.

Il diritto alla detrazione prescinde dal dato formale cartolare di cui al possesso del documento²⁶ e dipende da due elementi sostanziali: l'esistenza e rilevanza dell'operazione ai fini IVA²⁷.

Per la giurisprudenza comunitaria²⁸ la disciplina sovranazionale su cui si fonda il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto e, in particolare, il principio di neutralità fiscale impediscono qualsiasi rivalsa da parte del cedente che abbia versato una maggiore imposta a seguito di un atto impositivo se il cessionario intestatario non sia più nei termini per esercitare la detrazione dell'IVA di cui il cedente chiede il pagamento; se, infatti, il cessionario, da un lato, fosse tenuto al pagamento al cedente (sempre che questi abbia già versato all'erario l'imposta richiesta) ma, dall'altro, non potesse sottrarre tale imposta a

²⁶ Non a caso il diritto non spetta *ex art. 21*, comma 7, D.P.R. n. 633/1972, in presenza di operazioni oggettivamente inesistenti ma, comunque, fatturate.

²⁷ In questi termini rilevante la posizione assunta da Cass., sez. VI, 24 gennaio 2020, n. 1642, la quale, nell'occuparsi dell'applicazione dell'IVA alla tariffa di igiene ambientale Tia 1, *ex art. 49*, D.Lgs. 5 febbraio 1997, n. 22, ha ricordato che, a prescindere dalla fatturazione, il diritto di detrazione richiede che l'operazione sia effettivamente assoggettabile ad IVA e che, ove vi sia un erroneo assoggettamento non avrebbero fondamento né l'azione di rivalsa né il pagamento effettuato dal cedente con la conseguenza che il cedente avrebbe diritto al rimborso dell'IVA da parte dell'Amministrazione Finanziaria, il cessionario alla restituzione da parte del cedente dell'IVA erroneamente corrisposta e l'Agenzia il diritto a negare la detrazione eventualmente effettuata dal cessionario.

²⁸ V. Corte di Giustizia CE, 12 aprile 2018, causa C-8/17 (*Biosafe vs Flexipiso*), relativa ad una controversia insorta tra un cedente ed un cessionario in ordine al rifiuto da parte della cessionaria di pagare una maggiore imposta al cedente, agente in via di rivalsa a seguito dell'erronea applicazione da parte di quest'ultimo dell'aliquota più bassa in luogo di quella ordinaria e della ricezione da parte del medesimo cedente emittente di un atto di recupero dell'imposta dovuta in base all'aliquota ordinaria. In questo caso i giudici comunitari hanno ritenuto che la disciplina comunitaria su cui si fonda il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto nonché il principio di neutralità fiscale che caratterizza l'IVA impediscano qualsiasi rivalsa da parte del cedente che abbia versato una maggiore imposta a seguito di un atto impositivo se il cessionario intestatario non sia più nei termini per esercitare la detrazione dell'IVA di cui il cedente chiede il pagamento.

credito dall'imposta a debito da versare, lo stesso sarebbe equiparato ad un consumatore finale in palese violazione del citato principio di neutralità²⁹.

La mancata detrazione sulla base del mero dato cartolare del possesso della fattura costituisce, quindi, un primo elemento che potrebbe impedire la rivalsa del cedente che non abbia già versato l'imposta al Fisco³⁰.

È, invece, diversa la situazione qualora nonostante il previo pagamento in misura proporzionale dell'alternativa imposta di registro il cessionario intestatario avesse anche detratto l'IVA addebitatagli dall'emittente cedente; in questo caso anche ove il cedente non avesse versato all'Erario l'imposta addebitata e indicata nella propria dichiarazione IVA come a debito l'azione di rivalsa nei confronti del cessionario avrebbe ben altro fondamento giuridico essendo intesa (anche) ad evitare una perdita di gettito fiscale.

3.3. Segue: *ed effetto inibitorio ex art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 della notifica di un atto impositivo*

Vi è, però, un ulteriore elemento ostativo *ex lege* ad una incondizionata azione di rivalsa.

La notifica al debitore esecutato di una cartella con il quale si chiedi il pagamento della somma indicata nella dichiarazione come debito IVA, ma non versata rende, infatti, applicabile l'art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 il quale prevede il divieto per il cedente di esercitare in qualsiasi forma ed azione la rivalsa per l'IVA ove lo stesso sia destinatario di un atto di recupero della stessa attraverso un avviso di accertamento o una cartella di pagamento e non abbia, a seguito di ciò, pagato l'IVA richiesta dall'ufficio.

La disposizione ammette espressamente il diritto del cedente di rivalersi solo dopo aver provveduto al pagamento all'Erario dell'imposta richiesta³¹: «Il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi».

²⁹ Difatti, l'azione di rimborso del cedente emittente nei confronti dell'Erario è ammessa dalla giurisprudenza comunitaria a condizione che il cessionario non abbia detratto (così già Corte di Giustizia UE, 19 settembre 2000, causa C-454/98, caso *Strobel*).

³⁰ Sul punto v. anche BASILAVECCHIA, *Situazioni creditorie del contribuente e attuazione del tributo*, ed. provv., 2000, p. 3, nonché RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, cit., p. 150.

³¹ V. RANDAZZO, *La rivalsa successiva nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, p. 903 ss.; LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., pp. 167 e 238.

L'atto di controllo formale o sostanziale della posizione del cedente dalla quale risulti l'omesso versamento l'imposta anche se a fronte di una dichiarazione formalmente presentata sterilizza l'esercizio incondizionato della rivalsa³² quale ipotetico effetto *ex lege* della mera emissione e registrazione della fattura³³.

L'iniziativa del creditore nel cui interesse l'emittente agirebbe renderebbe prioritario, anche se *ex post* rispetto all'azione di rivalsa, il pagamento del tributo da parte dell'emittente quale obbligato (diverso dal consumatore) *ex art.* 17, D.P.R. n. 633/1972³⁴.

Successivamente a tale primo pagamento il cedente potrà agire o proseguire l'azione già intrapresa³⁵ così come il cessionario potrà detrarre l'imposta solo dopo averla corrisposta al primo anche all'esito dell'esecuzione in sede civile.

Qualora, poi, l'atto impositivo fosse impugnato dal cedente emittente, il pagamento sarà sospeso al finale esito del giudizio il quale rappresenterà, così, il primo momento utile per l'azionabilità della rivalsa nei confronti del cessionario³⁶.

Tale ricostruzione pare coerente³⁷ a livello sistematico a quanto accade in situazioni contigue nelle quali la definitività degli effetti dell'accertamento sfavorevole al contribuente rendono non più dovute imposte già pagate da sog-

³² Per una recente applicazione di tale regola nella giurisprudenza civilistica, v. Corte app., L'Aquila 7 maggio 2020, n. 663 (la quale cita quale precedente di legittimità Cass., sez. civ., 16 giugno 2010, n. 14577).

³³ Con la conseguente configurabilità della relativa circostanza, in sede di opposizione da parte del cessionario, quale eccezione in senso sostanziale da riproporsi pena decadenza: sul punto anche FLORENZANO, *Il diritto di rivalsa*, cit., p. 287.

³⁴ Anche la giurisprudenza di legittimità ha ritenuto che l'imposta dovuta in conseguenza del controllo della dichiarazione o dell'accertamento non possa essere addebitata in via di rivalsa al cessionario restando interamente a carico del cedente; emerge, infatti, la tesi che l'omesso versamento dell'IVA da parte del cedente emittente quale soggetto passivo elimini l'esigenza di favorire la rivalsa a fronte della necessità di recuperare l'imposta evasa in capo al soggetto che non l'abbia tempestivamente versata nonostante la dichiarazione. V. Cass., sez. I, 26 maggio 2010, n. 12882, Cass., 16 giugno 2010, n. 14578, Cass., 2 marzo 2012, n. 3291, e Cass., sez. I, 14 ottobre 1992, n. 11210; all'indirizzo si è adeguata anche la recente giurisprudenza civilistica di merito: v. Trib. Ancona, 6 marzo 2018, n. 363.

³⁵ V. RANDAZZO, *La rivalsa successiva*, cit., p. 919.

³⁶ V. STEVANATO, *La rivalsa dell'IVA accertata tra ripristino della neutralità del tributo e problematiche applicative*, in *Dialoghi di diritto tributario*, 2012, p. 73; nella prassi vedi Circolare Ag. Entrate n. 35/E/2013.

³⁷ Come ricorda anche RANDAZZO, *La rivalsa successiva*, cit., p. 915.

getti terzi e, quindi, rimborsabili, ma solo a partire dal definitivo pagamento a seguito di controlli per ipotesi di interposizione fittizia *ex art. 37*, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, di elusione ed abuso del diritto *ex art. 37 bis*, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, ed art. 10 *bis*, comma 11, L. n. 212/2000.

Si sottolinea, peraltro, la rilevanza sotto questo specifico punto della recente sentenza della Corte di Giustizia CE 12 aprile 2018, causa C-8/17 (*Biosafe vs. Flexipiso*), relativa ad una controversia insorta tra un cedente ed un cessionario in ordine al rifiuto da parte della cessionaria di pagare una maggiore imposta al cedente, agente in via di rivalsa a seguito dell'erronea applicazione da parte di quest'ultimo dell'aliquota più bassa in luogo di quella ordinaria e della ricezione da parte del medesimo cedente emittente di un atto di recupero dell'imposta dovuta in base all'aliquota ordinaria.

Se, infatti, il cessionario, da un lato, fosse tenuto al pagamento al cedente (sempre che questi abbia già versato all'erario l'imposta richiesta), ma, dall'altro, non potesse sottrarre tale imposta a credito dall'imposta a debito da versare, lo stesso sarebbe equiparato ad un consumatore finale in palese violazione del citato principio di neutralità.

Qualora il cessionario eserciti il diritto di detrazione, avendo pagato al cedente l'imposta a seguito dell'azione di rivalsa ma l'imposta incassata dal cedente dopo la rivalsa successiva non sia stata, però, da questi versata, ritenere illegittima la rivalsa con efficacia *ex tunc* e, quindi, non detraibile l'imposta potrebbe rivelarsi soluzione non proporzionale e irragionevolmente penalizzante per il cessionario la cui buona fede sarebbe palese.

Si rivela, invece, più logica ed equilibrata, visto il rovesciamento dell'ordine logico dei pagamenti (anteriore quello a favore dell'erario che abbia notificato l'atto), quella di condizionare il pagamento dell'IVA all'effettivo previo versamento all'Erario³⁸, sebbene tale onere/condizione non sia espressamente previsto, al momento, dal legislatore³⁹.

La recente prassi in tema di art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 ha dato importanti indicazioni.

Si è, infatti, puntualizzato come qualsiasi azione di rimborso nel termine di due anni *ex art. 30 ter*, D.P.R. n. 633/1972⁴⁰ e di adozione di una nota di va-

³⁸ Così RANDAZZO, *La rivalsa successiva*, cit., p. 919, il quale richiama la soluzione adottata con la solidarietà nei contratti di subappalto.

³⁹ Per l'Agenzia è sufficiente che il cessionario si attenga a (non bene identificati, però) «ordinari doveri di diligenza» (v. Circolare n. 35/E/2013, cit.).

⁴⁰ Su tale disposizione, v. SALVINI, *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 1607 ss.; RIZZARDI, *IVA non dovuta: le criticità relative alla detrazione e al*

riazione *ex art.* 26, D.P.R. n. 633/1972 presuppone che l'imposta sia definitivamente stata versata dal cedente all'Erario⁴¹, al fine di evitare un "indebito arricchimento" di quest'ultimo⁴².

Si è, inoltre, aggiunto che il presupposto dell'azione civilistica del cedente verso il cessionario è sempre quello di aver pagato l'IVA all'Erario⁴³.

L'Agenzia delle Entrate ha, peraltro, chiarito che, qualora sia stato notificato un atto impositivo, ai sensi dell'art. 60, comma 7, D.P.R. n. 633/1972 l'azione di rivalsa è ammessa solo se il cedente abbia già pagato l'imposta determinata secondo i termini previsti per l'utilizzo di strumenti di definizione agevolata dei ruoli o delle controversie e non, invece, a seguito della mera presentazione⁴⁴; essa ha puntualizzato come non sia neppure accessibile lo stru-

rimborso, in *Corr. trib.*, 2018, p. 1551 ss.; COALOA-BONARIA, *Rimborso IVA da indebito: il "definitivo accertamento" dell'imposta non dovuta dalla prospettiva del fornitore*, in *Il Fisco*, 2020, p. 251 ss.; più in generale, SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 278 ss.; ID., *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, I, p. 1287 ss.; BASILAVECCHIA, *La neutralità dell'IVA tra effettività e tutele*, in *Rass. trib.*, 2016, p. 901 ss.; LOGOZZO, *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi comunitari e disposizioni interne*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 1069 ss.; ID., *La Corte UE apre al rimborso dell'IVA indebita anche a favore del cessionario*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2007, p. 568 ss.; RAVACCIA, *L'IVA addebitata in rivalsa a seguito di accertamento e la decorrenza del termine per la detrazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, IV, p. 135 ss.; FANNI, *Rimborso diretto del soggetto passivo cui sia contestata la detrazione dell'IVA indebita applicata dal cedente*, in *Corr. trib.*, 2017, p. 3519 ss.; RICCA, *Applicazione estesa per rivalsa e detrazione dell'IVA pagata a seguito di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2014, p. 308 ss.; RANDAZZO, *La rivalsa successiva nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, p. 903 ss.; ID., *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Diritto online Treccani ad vocem*; ID., *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, *passim*; ID., *La rivalsa successiva*, cit., *passim*; COMELLI, *Iva comunitaria e iva nazionale*, Padova, 2000, p. 661.

Per la natura di sanzione impropria del divieto di rivalsa, già DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 281 ss., nonché FLORENZANO, *Il diritto di rivalsa*, cit., p. 287.

⁴¹ Più in particolare, la nota di variazione costituiva e continua a costituire un rimedio limitato sia per i suoi limiti temporali sia perché evidentemente bloccata dalla notifica dell'atto impositivo al soggetto che non abbia fatturato o che abbia errato nella fatturazione sia, infine, per la presupposta previa fatturazione anche se erronea.

Lo ricordano, tra gli altri, RANDAZZO, *La rivalsa successiva*, cit., p. 910; LOGOZZO *L'obbligo di fatturazione nell'IVA*, Milano, 2005, p. 119 ss.

⁴² Risposta dell'Agenzia delle Entrate a interpello, 12 novembre 2018, n. 66.

⁴³ Risposta dell'Agenzia delle Entrate a interpello, 26 novembre 2018, n. 84; in tal senso già Risposta dell'Agenzia delle Entrate a interpello, 5 ottobre 2018, n. 28 e già prima Risoluzione Agenzia Entrate 14 settembre 2016, n. 75/E.

⁴⁴ In questi termini «*avvenuto pagamento – in unica soluzione o mediante rate – dell'importo*» in misura agevolata prima dell'azione di rivalsa) espressamente la Circolare 17 dicembre 2013, n. 35/E, la Circolare n. 23/E del 25 settembre 2017, nonché la recente Risposta ad interpello, 23 aprile 2019, n. 129.

mento della nota di variazione in diminuzione dell'IVA qualora il cessionario si sia cancellato dal registro delle imprese⁴⁵.

L'inibizione *ex lege* sancirebbe, quindi, lo stretto condizionamento tra la posizione giuridica del cedente e quella erariale, tale da rendere la prima subordinata alla seconda e, quindi, privare la rivalsa di un fondamento *iure proprio*, almeno dopo l'azione dell'ente creditore nei confronti del cedente.

4. Il ruolo del terzo delegato alla vendita nella rilevanza del principio di alternatività IVA-registro

La tesi di relativizzare l'obbligo del cessionario intestatario di versare anche l'IVA a fronte di un previo pagamento dell'imposta di registro proporzionale trova ulteriore fondamento nel ruolo del terzo delegato alla vendita qualora questa avvenga in occasione di esecuzioni sui beni del debitore.

Le ipotesi in cui, nello svolgimento di procedimenti predeterminati *ex lege* come nelle vendite all'asta o in alcune procedure di ristrutturazione dei debiti con finalità (esclusivamente o anche) liquidatorie, l'operazione di vendita sia giuridicamente posta in essere da un soggetto diverso dal proprietario incaricato anche di individuare ed applicare al trasferimento il regime fiscale (ritenuto) corretto così da provvedere al versamento delle imposte indirette altrimenti dovute dalle parti in senso stretto, pone all'attenzione, nella prospettiva di una corretta soluzione alla alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro, la natura giuridica del terzo rispetto alla funzione assoluta nell'interesse della procedura pubblica (e dei creditori, in specie di quello tributario) ed alla buona fede dell'acquirente che assolva al pagamento delle imposte seguendo le indicazioni (condizionanti l'esito del trasferimento) formalizzate dal delegato.

4.1. La natura giuridica del ruolo del terzo delegato

La prassi seguita dai delegati del giudice incaricato di effettuare le vendite giudiziali della c.d. *pretassazione* dei decreti di trasferimento degli immobili oggetto di vendite coattive al fine di provvedere agli incombenti successivi⁴⁶ ha in sé come indubbio elemento costitutivo, anche se (al momento) non previsto espressamente dalla legge, un informale confronto e contraddittorio (seppur in tempi molto rapidi) tra il terzo (es. il notaio) delegato dal Tribunale e

⁴⁵ Nei termini così rigidi v. Risposta dell'Agenzia delle Entrate a interpello n. 531/2019.

⁴⁶ Quali la registrazione, la trascrizione nei Registri immobiliari e le volture catastali.

l'Agenzia delle Entrate, funzionale all'indicazione al cessionario acquirente della somma da corrispondere a titolo di imposta sul trasferimento.

Come emerge dall'esperienza, durante tale fase l'Agenzia, dopo aver esaminato il contenuto della bozza del decreto di trasferimento: a) in base alla documentazione prodotta dal delegato provvede a determinare il regime fiscale applicabile al trasferimento oggetto dell'emanando decreto; b) effettua i calcoli per stabilire le imposte da versare; c) individua i codici tributo da utilizzare per il versamento; si tratta, quindi, di una attività svolta esclusivamente dall'Ufficio.

A seguito di tale attività il delegato predispone il decreto del giudice che, una volta da questi sottoscritto, sarà sottoposto a registrazione determinando e applicando l'imposta individuata così come individuata all'esito del procedimento della c.d. pretassazione.

Rispetto all'esito di tale (informale) procedimento il terzo delegato può, in teoria, solo replicare, in modo altrettanto informale e senza alcun termine di decadenza, con la produzione di memorie e/o osservazioni in forma orale o scritta all'Agenzia delle Entrate; nella maggior parte dei casi nulla di ciò accade sia perché il coinvolgimento dell'ente creditore erariale è rimesso alla scelta del terzo delegato sia perché questo ben si affiderà alla strada indicata dall'Erario.

La scelta in materia tributaria effettuata dal terzo delegato (all'esito dell'eventuale confronto con l'Agenzia) è destinata a cristallizzarsi in capo all'aggiudicatario (l'acquirente del bene oggetto di asta pubblica) il quale, in quanto estraneo alla menzionata atipica ed informale sequenza procedimentale, non ha alcuna possibilità di incidere sulla individuazione dell'imposta applicabile e della relativa base imponibile di cui all'emanando decreto di trasferimento, pena la decadenza dall'aggiudicazione⁴⁷, né di interloquire preventivamente né con il delegato né con il debitore esecutato cedente.

Per tale motivi la posizione del cessionario in una procedura esecutiva o di una asta fallimentare non potrà mai essere equiparata a quella dell'acquirente di una vendita volontaria in cui le parti hanno più possibilità di interloquire in merito al regime fiscale del trasferimento immobiliare sia tra loro che con

⁴⁷ In sostanza, una volta che il delegato ha effettuato i conteggi per il saldo prezzo, comprensivi anche delle spese ed imposte, l'aggiudicatario che non versa quanto calcolato dall'ausiliario del Giudice, risulterà inadempiente ai sensi e per gli effetti dell'art. 587 c.p.c., ed il giudice dell'esecuzione pronuncerà la perdita della cauzione a titolo di multa. L'aggiudicatario, inoltre, potrà essere chiamato anche al pagamento della (eventuale) differenza tra il prezzo di aggiudicazione dell'incanto successivo e il prezzo della propria aggiudicazione per la quale è risultato inadempiente, tutto ciò ai sensi del comma 2 dell'art. 587 c.p.c.

l'Agenzia delle Entrate, attraverso gli istituti partecipativi (primo fra tutti l'interpello *ex art. 11, L. n. 212/2000*) offerti dalla legge.

In finale, quindi, gli unici arbitri della individuazione dell'imposta applicabile (IVA o imposta di registro) e della sua misura (proporzionale o fissa) ed aliquota sono il giudice delegante e il terzo delegato⁴⁸.

La Suprema Corte sezione, questa volta, tributaria⁴⁹ proprio in materia di pagamento dei tributi in seguito a decreti di aggiudicazione in sede di esecuzioni immobiliari in ottemperanza alle indicazioni date dal delegato, ha ritenuto la responsabilità esclusiva del notaio, collegandola non ad un rapporto negoziale con l'acquirente o a un rapporto fiduciario con il giudice delegante, ma ad una fattispecie giuridica complessa nella quale il notaio, sempre sotto la supervisione e corresponsabilità del giudice dell'esecuzione che nella «delega indica cosa, come e quando fare», «concorre oggettivamente all'esercizio della funzione giudiziaria nella fase della vendita immobiliare»⁵⁰.

La recente giurisprudenza tributaria di legittimità⁵¹ tutela la posizione dell'aggiudicatario nella parte in cui definisce ruolo e responsabilità del professionista delegato, seppur in ordine alla rilevanza tributaria del mancato versamento da parte del notaio delegato delle somme trattenute per le imposte, ma non versate⁵².

⁴⁸ Sulla base di ciò si deve, allora, dissentire da recenti orientamenti della giurisprudenza civilistica (sezione non tributaria) di legittimità che hanno escluso che il notaio delegato alle operazioni di vendita nell'espropriazione forzata possa accertare la base imponibile e l'imposta applicabile senza che tale accertamento sia sindacabile in termini di legittimità da parte dell'ufficio finanziario o del soggetto passivo dell'imposta (per l'IVA il cedente). V. Cass., sez. III, 6 marzo 2018, n. 5176, la quale richiama un remoto precedente (Cass., 14 ottobre 1992, n. 11210).

Sulla responsabilità del notaio che in sede di registrazione dell'atto non si accorga della impossibilità di applicare il regime opzionale IVA, v. CTR Toscana, 16 dicembre 2014, n. 2455.

⁴⁹ Cass., sez. V, 15 gennaio 2019, n. 724, in corso di pubblicazione in *Riv. trim. dir. trib.*, 2020, con nota di PURI.

⁵⁰ Secondo i Giudici il notaio che riceve le somme dall'aggiudicatario ai fini del pagamento dei tributi dovuti, *ex ante* individuati nella specie e nell'entità dal giudice dell'esecuzione stessa, «funge da *adiectus solutionis causae*, con la conseguenza che, ai sensi dell'art. 1188 c.c., il partecipante alla gara deve ritenersi liberato dalla relativa obbligazione nel momento stesso in cui le versa al professionista» (*sic!*) con la conseguenza, prosegue la Cassazione, «che l'unico soggetto debitore nei confronti dell'Agenzia delle Entrate deve essere individuato nel notaio delegato, dovendo il rapporto tributario ritenersi instaurato con quest'ultimo».

⁵¹ Così sempre Cass. n. 724/2019.

⁵² In particolare, la Suprema Corte espressamente riconosce che la delega attribuisce al delegato l'«esercizio di poteri e funzioni spettanti al giudice» trattandosi non di un mero rapporto accessorio come quello proprio della figura dall'ausiliario *ex art. 68 c.p.c.* ma, inve-

Egualemente utile ai fini della menzionata esigenza di tutela è la ricostruzione del ruolo del delegato dal giudice dell'esecuzione in termini di mandatario nell'interesse del Fisco⁵³; attraverso, infatti, il potere del giudice dell'esecuzione il notaio cui *ex lege* è trasferito il potere deve curare l'interesse erariale con una particolare diligenza seguendo quella che è la programmazione legale della procedura di assegnazione, essendo l'unico soggetto al quale il contribuente può pagare l'imposta non essendo possibile altra forma di liquidazione e versamento⁵⁴.

In questa ultima ricostruzione l'interesse del mandante si attenua per la presenza *ex lege* del terzo costituito dall'Erario il quale diventa parte necessaria del rapporto quale soggetto beneficiario del pagamento il cui interesse deve essere tutela *ex lege* o, comunque, secondo regole di diligenza e non in ragione del rapporto con il mandante⁵⁵.

La conseguenza più rilevante in tale ricostruzione è, quindi, quella di attribuire effetto liberatorio all'avvenuto pagamento da parte del mandante contribuente debitore ai sensi dell'art. 118 c.c. tale da far escludere un nuovo pagamento, anche per una applicazione analogica del disposto dell'art. 35, D.P.R. n. 602/1973 dettato in materia di sostituzione di imposta⁵⁶.

Si segnala, peraltro, che la problematica in esame è comune all'ipotesi in cui la vendita avvenga in sede di liquidazione giudiziale in occasione di un concordato preventivo per l'appunto liquidatorio nel quale il liquidatore giudiziale provvede alla vendita di beni mobili, immobili e aziende procedendo non solo

ce, di un'attività posta in essere a seguito di un una "delega sostitutiva" tale da configurare un «rapporto di servizio tra il professionista e l'amministrazione statale della giustizia, che nella giurisprudenza della Corte dei Conti si traduce nella ravvisabilità di ipotesi di danno erariale (v. Sez. U., Ordinanza n. 30786 del 30/12/2011) e, più in generale, nella qualificazione del delegato quale pubblico ufficiale» sottoposto al controllo del giudice dell'esecuzione delegante; sulla base di queste premesse si conclude per l'individuazione del delegato «quale sostituto del cancelliere, ai sensi del D.lgs. n. 347 del 1990, art. 6, comma 2, dovendo essere individuato come l'unico soggetto tenuto al pagamento delle imposte ipotecaria e catastale, oltre che di registro (v. D.P.R. n. 131 del 1986, art. 16, comma 1)».

⁵³V. PURI, *I soggetti passivi*, cit., p. 472 ss., ma più diffusamente con condivisibili argomentazioni in *Il mandato nell'interesse del Fisco*, Roma, 2014, p. 105 ss. e p. 118 ss.

⁵⁴Lo ricorda anche PURI, *Il ruolo del notaio nella liquidazione delle imposte sui trasferimenti: one step beyond*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2020, p. 82 ss.

⁵⁵Così PURI, *Il mandato nell'interesse del Fisco*, cit., p. 120 ss.

⁵⁶Su cui TABET, *Spunti critici sulla figura del notaio nel sistema della registrazione telematica*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 94 ss.; esclude, invece, qualsiasi effetto liberatorio SALANITRO, *Se versa l'imposta di registro al notaio delegato l'aggiudicatario è irresponsabile*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2019, p. 507 ss.

alla qualificazione fiscale dell'*asset* (singoli beni, aziende), ma anche all'individuazione dell'imposta applicabile al pari di quanto accade per il delegato alla vendita.

4.2. *La buona fede dell'acquirente a seguito della liquidazione dell'imposta di registro in misura proporzionale operata dal delegato*

Come si è anticipato, l'estraneità del cessionario al procedimento di formazione della scelta del regime fiscale non può pregiudicarlo laddove, ricevendo l'indicazione data dal terzo delegato, provveda al pagamento di una imposta (es. quella di registro) e, nonostante ciò, si trovi successivamente esposto alla richiesta di pagamento di altra imposta (es. quella sul valore aggiunto) in contesti procedurali e processuali ai quali, in ipotesi, non abbiano partecipato e non partecipino né l'ente creditore erariale né il terzo delegato.

Il pregiudizio potrebbe essere evitato per superiori esigenze di giustizia ed equità valorizzando ai fini (senza dubbio) delle sanzioni (ma, forse, anche delle imposte) la buona fede del cessionario nell'assolvimento dell'obbligo tributario; tutto ciò discende dalla ricostruzione del ruolo del terzo (es. il notaio) delegato nei termini sopra esposti.

La stessa Corte di Giustizia ha apprezzato l'affidamento e la buona fede del contribuente sulla imponibilità o meno di una operazione (cui ricomprendere anche la corretta applicazione dell'alternatività rispetto all'imposta armonizzata), addirittura quando il comportamento privato per quanto non conforme alla normativa comunitaria⁵⁷ sia stato adottato a seguito della risposta ad un interpello tributario tale da ingenerare nel contribuente un legittimo affidamento in ragione della provenienza qualificata dalla risposta, senza che l'errore dell'individuazione del tributo sia da ritenersi percepibile dallo stesso⁵⁸.

Laddove, però, come nel caso di specie, il terzo delegato palesa a pieno titolo la sua funzione organica rispetto al Tribunale, la cristallizzazione del tipo impositivo da applicare assume una stabilità che potrebbe superare la non sanzionabilità ed estendersi anche alla non imponibilità, senza che ciò violi la partizione tra poteri normativi ed amministrativi.

⁵⁷ V. Corte di Giustizia UE, 14 settembre 2006, cause riunite C-181/04 e C-183/04, caso *Elmeka*, in *Dir. prat. trib.*, II, 2008, p. 737 ss., con nota di RAGGI, *Leasing nautico avanti tutta: via libera all'Agenzia agli sconti IVA*.

⁵⁸ Ove percepibile l'affidamento sarebbe da escludersi: così Corte di Giustizia UE, 26 aprile 1988, causa C-316/86 caso *Krueghen*.

In dettaglio, infatti, il delegato nella sua scelta condividerebbe lo stesso potere, *ratione materiae*, del delegante: essendo questo un giudice, è indubbio che la fissazione del regime fiscale applicabile avrebbe una genesi soggettiva così autorevole da non ritenere temerario il richiamo agli effetti regolamentari della statuizione giudiziale.

Concorre alla stabilizzazione della qualificazione tributaria della fattispecie operata dal delegato la circostanza che l'assoggettamento dell'atto di trasferimento in ottemperanza alle indicazioni date dal delegato (es. con applicazione dell'imposta di registro proporzionale) è suscettibile di controllo nei termini decadenziali dall'Agenzia delle Entrate cioè dall'unico soggetto nell'interesse del quale non solo opererebbe il delegato, ma agirebbe, in ipotesi, il soggetto esecutato cedente che intendesse ottenere in via di rivalsa il pagamento dell'imposta (sul valore aggiunto) alternativa a quella (di registro) applicata, ma non contestata dall'Erario.

Emerge, allora, lo si segnala, il rilievo dell'acquiescenza dell'Agenzia e dei possibili effetti liberatori di cui all'art. 1188 c.c.

5. Profili di tutela giurisdizionale

5.1. Rivalsa IVA e corretta applicazione della regola tributaria durante il giudizio civile (anche di esecuzione) intentato dal cedente nei confronti del cessionario

Orbene, è innegabile che la regola fiscale applicata dal terzo (es. il notaio) delegato alla vendita seguita in buona fede dal cessionario acquirente in sede di aggiudicazione potrebbe in concreto essere disattesa con pregiudizi per l'aggiudicatario qualora il debitore esecutato cedente che abbia fatturato riuscisse a intentare una causa davanti al giudice ordinario per ottenere il pagamento dell'IVA addebitata in fattura.

Esiste il sistema dei rimedi interni al procedimento esecutivo (reclamo ed opposizione agli atti esecutivi), ma questi sono esperibili solo da un soggetto che sia già parte del procedimento civile di esecuzione: ove non si tratti di esecuzione esattoriale è evidente che l'Agenzia delle Entrate sarebbe estranea e, quindi, non legittimata.

Laddove, nonostante la mancata reazione dell'Agenzia (forse qualificabile come una vera e propria acquiescenza) a seguito della tassazione del decreto di trasferimento con imposta di registro proporzionale e non con l'IVA, l'esatta disciplina fiscale dovesse essere stabilita da un giudice ordinario, si dovrebbe allora ritenere necessaria la presenza dell'Agenzia: l'eventuale giudicato, in-

fatti, che stabilisse un regime fiscale diverso da quello applicato dal notaio delegato avrebbe come conseguenza quella di costituire un titolo per l'azione di rimborso dell'imposta di registro da parte del cessionario che abbia versato al debitore esecutato cedente l'IVA in sede di rivalsa, titolo che nei fatti non sarebbe più contestabile.

Peraltro, si osserva, se in linea teorica anche l'Agenzia fosse legittimata in sede di procedimento ad opporsi nonché ad accertare l'applicazione dell'IVA e non del registro (o viceversa) a seguito della perfezione del decreto di assegnazione, è evidente come la sua mancata opposizione e la mancata notifica di un avviso nei termini di decadenza volto all'accertamento di una diversa (maggiore se IVA) imposta potrebbero dare luogo ad una acquiescenza rispetto alla fiscalità fissata dal terzo delegato tale da assumere rilievo anche nei confronti dell'ammissibilità della stessa azione di rivalsa.

Qualora, come sembra, la statuizione di un giudice civile, del giudizio di ingiunzione e dell'esecuzione, fosse idonea, ove non più impugnabile, a definire in modo irreversibile l'alternatività tra l'IVA e l'imposta di registro e, quindi, a legittimare l'eventuale azione di rimborso da parte del soggetto che avesse già pagato l'imposta di registro, il relativo processo dovrebbe prevedere quale parte litisconsorte necessaria l'Agenzia delle Entrate cioè il soggetto creditore cui sarebbe indirizzata l'istanza di rimborso e che potrebbe negarlo espressamente o in sede di giudizio tributario.

Secondo la giurisprudenza il potere di cognizione del giudice dell'opposizione non si limiterebbe ad un mero controllo della ricorrenza per l'emanazione del decreto ingiuntivo «ma si possa estendere all'accertamento della prova del credito fornita dal preteso creditore nelle precedenti fasi a prescindere dalla valutazione sommaria effettuata inaudita altera parte dal giudice che abbia concesso il decreto ingiuntivo»⁵⁹.

La S.C., quindi, ha ammesso la possibilità di contestare il titolo esecutivo con opposizione a precetto o all'esecuzione facendo valere eventuali circostanze che escludano, in base alle norme del D.P.R. n. 633/1972 la concreta rival-

⁵⁹ Cass., sez. III, 28 maggio 2019, n. 14473, la quale prosegue con una fondamentale precisazione riguardante la valenza delle fatture che «pur essendo prove idonee ai fini dell'emissione del decreto ingiuntivo, hanno tale valore esclusivamente nella fase monitoria del procedimento mentre, essendo documenti formati dalla stessa parte che se ne avvale, nel giudizio di opposizione all'ingiunzione (come in ogni altro giudizio di cognizione) non integrano di per sé la piena prova del credito in esse indicato né comportano neppure l'inversione dell'onere della prova in caso di contestazione sull'*an* o sul *quantum* del credito vantato in giudizio» (Cass. n. 14473/2019, cit.; Cass., n. 20163/2011).

sa⁶⁰; per la Cassazione la detraibilità dell'IVA potrebbe, eventualmente, rilevare solo in ambito esecutivo, con la conseguente possibilità, per la parte soccombenente, di esercitare la facoltà di contestare sul punto il titolo esecutivo con opposizione a precetto o all'esecuzione, al fine di far valere eventuali circostanze che, secondo le previsioni del citato D.P.R. n. 633/1972, possano escludere, nei singoli casi, la concreta rivalsa o, comunque, l'esigibilità dell'IVA⁶¹.

L'ipotesi, quindi, di un processo civile che veda quale litisconsorte necessario *ex art.* 102 c.p.c. anche l'Agenzia non è assolutamente da escludere⁶².

Infine, è possibile per il cessionario convenuto dal cedente opporre in compensazione *ex art.* 1243 c.c. l'importo di cui all'avvenuto pagamento dell'imposta di registro proporzionale chiedendo al giudice ordinario adito di ridurre il *quantum* della pretesa attorea, dal momento che questa, in realtà, è sostanzialmente da riferirsi all'erario cioè allo stesso soggetto a favore del quale è avvenuto il pagamento dell'imposta alternativa.

5.2. L'azione di accertamento negativo davanti al giudice ordinario

La fattispecie cui abbiamo dedicato attenzione evoca un tema di antico interesse ovvero quello delle azioni di accertamento negativo in materia tributaria e della loro inammissibilità davanti al giudice tributario per l'assenza di un atto impugnabile.

La domanda di accertamento negativo avanzata davanti al giudice ordinario⁶³ sarebbe nel caso concreto ammissibile trattandosi di una controversia sì in materia tributaria ma le cui parti sono esclusivamente soggetti privati e il cui inizio non ha avuto luogo attraverso un'impugnazione di uno degli atti impugnabili davanti al giudice tributario *ex art.* 19, D.Lgs. n. 546/1992.

La presenza dell'Agenzia delle Entrate ritualmente citata è richiesta al fine di integrare il contraddittorio con uno dei soggetti nei cui confronti potrebbe avere effetto la sentenza.

L'esito della lite *inter privatos* di cui uno cedente e l'altro cessionario si so-

⁶⁰V. anche Cass., sez. III, 10 luglio 2018; Id., 31 marzo 2010, n. 7806.

⁶¹Vedasi anche Cass., sez. III, 1° aprile 2011, n. 7551.

⁶²Indicazioni già in GRANELLI, *Ancora sulla rivalsa e sulla lite tributaria*, in *Boll. trib.*, 1975, p. 1069.

⁶³Per l'ipotesi dell'accertamento negativo del debito d'imposta *ex art.* 549 c.p.c., v. con delle perplessità TURCHI, *Alcune considerazioni in tema di azioni esperibili nel processo tributario*, in AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, a cura di Basilavecchia e Comelli, Padova, 2020, p. 158 ss.

stanzierà, infatti, in una statuizione che dovrà risolvere la seguente questione: può un soggetto cedente agire in rivalsa IVA nei confronti di un cessionario se il secondo ha già pagato all'Erario l'imposta di registro proporzionale – alternativa per legge all'applicazione dell'IVA *ex art. 40, D.P.R. n. 131/1986* e richiesta dal notaio incaricato dell'aggiudicazione – e se il primo nelle more dei diversi gradi del giudizio civile ha ricevuto dall'Agenzia delle Entrate un atto impositivo con il quale l'Erario stesso chiede l'IVA al cedente?

È chiaro che la peculiarità della posizione giuridica dell'Agenzia delle Entrate ne giustifica la presenza nel giudizio civile: la stessa ha già ricevuto il pagamento dell'imposta di registro proporzionale che andrebbe restituita o imputata in compensazione ove fosse ritenuta dovuta (anche) l'IVA.

Qualora essa avesse già agito per ottenere il pagamento della stessa imposta nei confronti del cedente agente in via di rivalsa a seguito dell'indicazione in dichiarazione da parte di quest'ultimo si potrebbe, addirittura, ipotizzare una sopravvenuta carenza di interesse ad agire da parte del cedente dato che l'azione di rivalsa, in assenza di un previo pagamento all'erario, avverrebbe, in realtà, nell'interesse proprio ed esclusivo dell'Erario.

L'Agenzia delle Entrate, ove l'azione di rivalsa non venisse meno, si troverebbe a beneficiare di un illegittimo *bis in idem* (*i.e.* una doppia imposizione giuridica).

Il mancato accertamento negativo dell'obbligo tributario del cessionario nei confronti del cedente che agisca in sede di rivalsa ai fini IVA avrebbe, infatti, un effetto giuridico inammissibile: consolidare a favore del creditore erariale un doppio pagamento per uno stesso atto (la cessione in sede di aggiudicazione) consistente in quello della imposta di registro proporzionale già incassata e, in violazione del principio di alternatività, anche dell'imposta sul valore aggiunto laddove questa fosse pagata dal cessionario al cedente e da questi – con un oggettivo rischio – versata all'Erario e non incassata in conformità alle regole della rivalsa IVA.

L'accertamento negativo dell'obbligo per la cessionaria di pagare (anche) l'IVA è, quindi, fondato su solide ragioni giuridiche di garanzia di una effettiva tutela e dovrebbe trovare, *de iure condito*, il giudice competente in quello ordinario, almeno seguendo l'attuale orientamento prevalente in tema di rivalsa IVA.

La decisione del giudice ordinario adito avrà effetto nei confronti non solo – come è naturale che sia – delle parti private, ma, vista la peculiarità del caso, anche della parte pubblica considerando che questa non solo ha già ricevuto un pagamento ma ha, addirittura, agito in via diretta nei confronti di una delle parti con un atto dalla cui notifica discendono gli effetti impediti della rivalsa *ex art. 60, D.P.R. n. 633/1972*.

La statuizione che si chiede al giudice ordinario sarebbe, quindi, *utiliter data* anche nei confronti dell'Agenzia delle Entrate e richiederebbe, quindi, un litisconsorzio sostanziale in virtù di una prestazione inscindibile incidente su di una situazione comune a più soggetti.

Ove la domanda attorea fosse accolta, si sancirebbe, infatti, la mancata imponibilità anche con l'IVA e, comunque, la (sopravvenuta) non azionabilità di alcuna pretesa da parte della cedente nei confronti della cessionaria a seguito del recupero da parte dell'Agenzia tramite cartella di pagamento definitiva perché non impugnata dalla cedente; la concreta esecuzione da parte del creditore pubblico renderebbe del tutto nullo l'interesse all'azione in via di rivalsa del cedente dal momento che l'Erario avrebbe già chiesto il tributo a questo, inibendone *ex art. 60* citato l'azione di rivalsa stessa.

Non si può, quindi, ritenere generalizzato il divieto di richiesta di accertamento negativo quando in realtà questo esiste solo nell'ambito della giurisdizione tributaria e non ordinaria in virtù degli artt. 2, comma 1, e 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992.

Tali norme infatti, nel loro attuale disposto, nonostante la materia tributaria della controversia impediscono di adire la commissione tributaria a causa della necessaria presenza di un atto impugnabile appartenente all'elenco di cui al citato art. 1.

Pertanto, si dovrebbe concludere per l'assenza di impedimenti a garantire tutela ove ci si trovi di fronte ad una controversia di natura sostanzialmente tributaria come quella in tema di rivalsa in presenza di un previo atto impositivo e di effetti *ex art. 60*, D.P.R. n. 633/1972, ma l'interesse ad agire discenda non dalla previa notifica di un atto impositivo impugnabile all'attore, ma dall'astratta possibilità di una doppia imposizione derivante dal previo incasso dell'imposta di registro proporzionale sulla identica cessione e dall'impedimento *ex lege* all'azione in rivalsa a seguito della notifica di un atto impositivo diventato definitivo in capo al cedente, parte privata convenuta.

Gli effetti paradossali della inammissibilità sono i seguenti:

– la cessionaria potrebbe essere tenuta a pagare anche l'IVA alla cedente agente in via di rivalsa e ciò nonostante la cartella di pagamento a questa notificata dall'ente creditore il quale dovrebbe, poi, incassare dalla cedente l'IVA a completamento del procedimento di applicazione dell'IVA;

– l'Agenzia delle Entrate dovrebbe, comunque, proseguire, come doveroso, l'azione esecutiva nei confronti della cedente e sarebbe beneficiaria di una doppia imposizione in palese violazione del principio di alternatività e delle regole comunitarie dell'IVA quale imposta armonizzata.

Non si nasconde che tale soluzione, per quanto idonea a garantire una effettiva tutela, avrebbe come effetto non pienamente condivisibile ove regola a regime quello di attribuire al giudice ordinario il potere di decidere se non in via principale quantomeno incidentale⁶⁴ che una determinata operazione sia assoggettabile ad IVA e non ad imposta di registro e renderlo, così, il finale arbitro della corretta applicazione di norme tributarie come quella che fissa l'alternatività e disciplina sia l'azione di rivalsa⁶⁵ che le sue eventuali preclusioni inaudita la parte pubblica beneficiaria dell'uno o dell'altro tributo.

Le perplessità e gli speculari auspici di una riforma normativa discendono anche dalla giurisprudenza comunitaria la quale, investita della questione (italiana) della compatibilità con il principio di effettività della preclusione, di genesi giurisprudenziale, per il destinatario della fattura con IVA non dovuta di agire in rimborso verso l'Erario, ebbe già in passato a ritenere che la "biforcazione delle azioni"⁶⁶ sarebbe legittima⁶⁷ non in via assoluta – come, talvolta, ha continuato a ritenere la più recente giurisprudenza di legittimità⁶⁸ –, ma condizione, qui si sottolinea, che l'emittente abbia versato l'imposta e sia a sua volta in grado di agire per il rimborso per così dire di secondo grado e che l'azione dell'intestatario verso l'emittente sia, comunque, possibile.

⁶⁴V. RANDAZZO, *Le rivalse tributarie*, Milano, 2012, p. 11. Sulla giurisdizione ordinaria e sul potere di accertamento incidentale in ordine all'an e al quantum dell'IVA dovuta nelle ipotesi di azione di rimborso intentata dal cessionario nei confronti del cedente, da ultima, Cass., sez. trib., 27 settembre 2018, n. 23288 ma già Cass., sez. un., 28 gennaio 2011, n. 2064 tra l'altro in *Boll. trib.*, 2011, p. 1038 ss.

⁶⁵Sul punto anche RANDAZZO, *La rivalsa successiva*, cit., p. 921, nonché STEVANATO, *La rivalsa dell'IVA*, cit., p. 74, il quale puntualmente osserva come si possa correre il grave rischio che il giudice civile adito dia per contata l'applicazione dell'IVA e, quindi, l'azionabilità del diritto di rivalsa senza porsi il problema della necessaria cognizione sulla applicabilità del regime tributario corretto.

In senso critico alla devoluzione al giudice ordinario delle controversie tra cedente e cessionario già, tra gli altri e per tutti, SALVINI, *Rivalsa (dir. trib.)*, in *Rass. trib.*, 1996, p. 306.

⁶⁶Efficace espressione di CENTORE, *Il coordinamento comunitario dei tempi peri rimborsi IVA*, in *Corr. trib.*, 2012, p. 309.

⁶⁷Corte di Giustizia UE, 15 marzo 2007, causa C-35/05, caso *Remsta*, spec. par. 39.

⁶⁸Così già Cass., sez. I, 28 aprile 1990, n. 3602, e Cass., sez. I, 15 maggio 1991, n. 4181, in *Riv. dir. trib.*, II, 1991, p. 862 ss.

Nonostante ciò la stessa Suprema Corte, dopo l'esito del giudizio comunitario *Remsta*, aveva aderito alla tesi della tutela davanti al giudice tributario laddove il cessionario sia un soggetto passivo IVA sul fronte delle vendite (Cass., 7 febbraio 2008, n. 2808, Id.; 11 settembre 2009, n. 19623; Id., 17 agosto 2010, n. 18271; Id., 20 ottobre 2011, n. 21795; in precedenza, già Cass., 16 febbraio 1989, n. 933, in *Corr. trib.*, 1989, p. 1055), avendo previamente escluso che il rimedio fosse quello delle note di variazione ex art. 26, D.P.R. n. 633/1972 (v. Cass., 13 marzo 2000, n. 2868).

Sarebbe, quindi, auspicabile *de iure condendo* una modifica dell'art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992 che estenda la competenza del giudice tributario alle controversie in materia di rivalsa IVA⁶⁹ ipotizzando un'azione che segua all'istanza di rimborso avanzata dal cessionario al cedente con la partecipazione necessaria dell'Agenzia delle Entrate⁷⁰.

6. Rimedi ultimi per il cessionario: l'azione di rimborso ... anch'essa dalle direzioni controverse, la nota di variazione e l'azione di risarcimento del danno

Volendo rivolgere l'attenzione alle possibili "soluzioni" tributarie di tutela per il cessionario che abbia già assolto al pagamento dell'imposta di registro proporzionale, se l'assenza di un atto impositivo impugnabile esclude un'azione immediata davanti ad un giudice tributario, l'unica strada percorribile, seppur con una serie di articolate alternative, è quella del rimborso⁷¹.

6.1. Quale delle due imposte fra loro alternative dovrebbe essere rimborsata?

Ci si deve chiedere di quale tra le due imposte fra loro alternative ma, ciò nonostante, pagate seppur in tempi diversi (in sede di aggiudicazione quella di registro e quella sul valore aggiunto a seguito dell'azione di rivalsa) si possa chiedere il rimborso.

Non esiste un dato normativo espresso che risolva il bivio posto dall'alternatività; di conseguenza occorre individuare quale sia l'imposta indebita e in base a quale titolo.

In ragione delle osservazioni in precedenza effettuate in ordine alla cristallizzazione dell'individuazione (*l'an*) e della determinazione (il *quantum*) dell'imposta di registro a seguito della funzione a rilevanza (anche) pubblicistica del terzo delegato alla vendita⁷² l'azione andrebbe avanzata al fine di ottenere il rimborso dell'IVA, soprattutto qualora il pagamento di questa abbia avuto luogo spontaneamente o in sede di esecuzione civile nonostante l'effetto inibitorio della rivalsa derivante dall'azione dell'Agenzia delle En-

⁶⁹ V. anche COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, cit., p. 673.

⁷⁰ Spunti già in DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, sin dall'edizione del 1999, p. 391.

⁷¹ Lo ipotizza, per diversi casi tra i quali quello dell'IVA applicata in luogo dell'imposta di registro proporzionale anche SALVINI, *IVA non dovuta*, cit., p. 1614.

⁷² V. *retro*, par. 2.

trate nei confronti del cedente *ex art. 60, D.P.R. n. 633/1972*.

Laddove, invece, nonostante il ruolo del delegato e l'effetto inibitorio della posteriore applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, si ritenesse che l'IVA abbia una qualche primazia – lo si potrebbe ipotizzare solo ammettendo che l'alternatività sia una qualità *ex lege* della sola imposta di registro (da applicarsi in misura fissa e non proporzionale) ogniqualvolta, come dispone l'art. 40, TUR n. 131/1986 all'interno della disciplina dell'imposta di registro stessa, gli "atti relativi a cessioni di beni" siano "soggetti" all'IVA – la richiesta di rimborso dovrebbe attenere all'imposta di registro applicata in misura proporzionale.

In entrambe le situazioni potrebbe mancare un titolo inequivoco che sancisca la non spettanza del tributo.

L'unica diversità si può rinvenire nella circostanza che il pagamento dell'IVA avverrà, nella maggior parte dei casi, non spontaneamente ma solo all'esito dell'azione civilistica di rivalsa e, quindi, della notifica di un decreto ingiuntivo o di un provvedimento giudiziale in sede di esecuzione: ciò potrebbe, rafforzare il fondamento della primazia dell'IVA in quanto conseguente ad una statuizione che, seppur incidentalmente, dovrebbe aver riguardato anche la debenza dell'imposta stessa non solo in assoluto, ma anche relativamente a quella di registro proporzionale già pagata.

In ogni caso il soggetto istante sarà il cessionario; per il rimborso dell'imposta di registro la sua azione si concretizzerà in una istanza di rimborso indirizzata all'Agenzia delle Entrate; per quello dell'IVA occorrerà scegliere se seguire la strada segnata dall'attuale orientamento giurisprudenziale verso il cedente attraverso un'azione *ex art. 2033 c.c.* oppure ammettere che la richiesta possa essere avanzata (anche) all'Agenzia delle Entrate, soprattutto se il cedente abbia versato all'erario l'imposta incassata a seguito della rivalsa⁷³.

6.2. Entro quale termine e a quale soggetto chiedere il rimborso dell'imposta non dovuta

In ordine ai termini entro i quali presentare la relativa istanza occorre di-

⁷³ Sulla circostanza che il diritto alla restituzione vantato, invece, dal cedente sia condizionato non solo al versamento, ma anche alla mancata detrazione da parte del cessionario, v. SALVINI, *IVA non dovuta*, cit., p. 1616.

A favore di una azione di rimborso all'erario da parte del cessionario che abbia acquisito i beni nell'esercizio di impresa e, quindi, essendo «egli stesso un soggetto attivo nel rapporto Iva» cfr. Cass., 6 dicembre 2016, n. 24923 (Pres. Chindemi, Rel. Zoso).

stinguere il *dies a quo* e il *dies ad quem* a seconda che se si tratti dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto.

A) Per l'imposta di registro, il termine dovrebbe decorrere dal momento in cui si rende ingiustificato l'impovertimento del cessionario⁷⁴.

L'art. 77, TUR n. 131/1986 individua a pena di decadenza il termine di tre anni decorrente «dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione»; il termine triennale è superiore a quello residuale biennale di cui all'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992.

Pertanto, se il pagamento dell'IVA rappresenta l'evento dal quale muoverebbe il diritto al rimborso dell'imposta di registro proporzionale in ragione dell'indebito arricchimento dell'erario, il termine decorrerebbe da tale evento sopravvenuto al pagamento dell'imposta di registro.

B) Nel caso in cui, invece, l'imposta da richiedere fosse quella sul valore aggiunto versata al cedente dal cessionario a seguito dell'azione di rivalsa senza aver operato la detrazione, il termine andrebbe puntualizzato poiché il destinatario sarebbe alternativamente individuabile nell'Agenzia delle Entrate o, invece, nel cedente.

B1) L'istanza nei confronti dell'Agenzia, infatti, dovrebbe essere presentata entro i due anni fissati sia dall'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992, sia dall'art. 30 *ter*, D.P.R. n. 633/1972, se tale termine venisse riferito al soggetto passivo inteso come sia "Debitore d'imposta" *ex* art. 17, D.P.R. n. 633/1972, sia soggetto che materialmente versa l'imposta a seguito della rivalsa in base al successivo art. 18⁷⁵.

Questa prima strada presenta alcune difficoltà che, seppur sormontabili, vanno evidenziate.

Premessa la tendenza dell'attuale giurisprudenza ad escludere legittimazione passiva all'Agenzia ove l'istante sia il cessionario, in ogni caso occorrerebbe dimostrare che essa, quale ente creditore del tributo, abbia ricevuto l'IVA dall'emittente la fattura, agente in via di rivalsa, ma obbligato al versamento dell'imposta indicata nella fattura⁷⁶.

⁷⁴Per analoga tesi, *mutatis mutandis*, nel caso del cedente che abbia dovuto restituire una IVA non dovuta al cessionario v. MICELI, *Nuove prospettive nazionali*, cit., p. 778.

⁷⁵Introdotta dall'art. 8, comma 1, L. 20 novembre 2017, n. 167. Si evidenzia come il riferimento letterale al "soggetto passivo" di cui al comma 1 dell'art. 30 *ter* debba essere riferito sia al cedente che al cessionario cioè a qualsiasi soggetto che possa aver pagato l'imposta sul valore aggiunto; una discriminazione sarebbe, infatti, sindacabile a livello costituzionale perché illegittima per violazione degli artt. 3 e 53 Cost.

⁷⁶Per la legittimazione attiva del cessionario a chiedere il rimborso dell'IVA pagata qua-

Se l'emittente non abbia versato IVA a debito indicata in dichiarazione ed abbia ricevuto, per l'appunto, un atto impositivo (probabilmente una cartella) idoneo a inibire la stessa azione di rivalsa *ex art. 60, D.P.R. n. 633/1972*, la natura trilaterale del rapporto obbligatorio IVA potrebbe non limitare l'azione del cessionario.

Qualora, invece, l'IVA fosse stata versata, occorrerebbe, allora, condizionare entrambe le azioni del cessionario e del cedente verso l'Agenzia al completamento del movimento circolare con il pagamento all'Erario⁷⁷.

In caso di mancato pagamento, di converso, si dovrebbero escludere le azioni di rimborso di entrambe le parti dell'operazione.

In altri termini: l'Agenzia delle Entrate ove destinataria della richiesta difficilmente la prenderebbe in considerazione in assenza del versamento dell'imposta da parte dell'emittente, soprattutto se abbia a questi notificato un atto di recupero.

Diversamente si dovrebbe, invece, ritenere qualora l'IVA sia stata versata dal cedente in sede di liquidazione o di pagamento *post* atto impositivo; in queste eventualità verrebbe meno un forte argomento a favore del difetto di legittimazione passiva.

Peraltro, si deve segnalare⁷⁸ come la Corte europea abbia ritenuto che il principio di effettività e di neutralità dell'imposta giustifichi un'azione di rimborso del cessionario nei confronti direttamente dell'Erario ogniqualvolta quella civile si riveli oggettivamente di eccessiva difficoltà; in particolare⁷⁹, si è valorizzato il rischio di insolvenza del cedente/prestatore come fondamento dell'azione di rimborso del cessionario nei confronti dell'Erario.

Il presupposto dell'insolvenza dell'emittente è solo apparentemente vago laddove declinato alla luce di nozioni puntuali che si rinvergono sia, da ultimo, nel Codice della crisi di impresa *ex D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14*, sia dalle norme che regolano situazioni contigue come l'art. 101 del TUIR in materia

lora sia stata giudicata dovuta l'imposta di registro proporzionale trattandosi di azienda e non di singoli beni, v. Cass., sez. trib., 6 dicembre 2016, n. 24923.

⁷⁷ Si segnala come a tal fine potrebbe essere necessario un accesso agli atti poiché il cessionario non è a conoscenza dell'avvenuto completo versamento dell'IVA pagata al cedente.

⁷⁸ Ciò rileva nelle ipotesi in cui il cedente che abbia incassato l'IVA dal cessionario possa di fatto scomparire con la cassa.

⁷⁹ V. Corte di Giustizia CE, 15 marzo 2007, causa C-35/05, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, cit., la quale, dopo aver ribadito che il prestatore/cedente resta in generale l'unico legittimato ad agire nei confronti dell'Erario e che l'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti del prestatore sia astrattamente idonea a garantire i principi comunitari, ha, però, sancito che i singoli stati debbano garantire un'azione di rimborso alternativa.

di sopravvenienze passive e perdite o l'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 in tema di note di variazione. La situazione di insolvenza (anche come rischio di mancato pagamento di un qualsiasi creditore) sarà accertabile, in prima battuta, dall'Agenzia e, in caso di rifiuto o silenzio, dal giudice tributario adito con un accertamento incidentale⁸⁰ dedicato anche a tutta una serie di elementi indiziari, emergenti anche dai dati contabili, di bilancio e reddituali.

Quanto precede esprime senza dubbio una esigenza di garanzia effettiva delle ragioni del cessionario che non può essere annullata dalla probabile incapienza patrimoniale del cedente, rischio che correrebbe lo stesso creditore erariale qualora il cedente nonostante il pagamento ricevuto dal cessionario, non abbia a sua volta versato l'imposta incassata in sede di rivalsa.

B2) La posizione attualmente sostenuta dalla giurisprudenza di legittimità è che l'unica strada a disposizione per il cessionario sia quella dell'indebito civile *ex art. 2033 c.c.*⁸¹ restando, invece, percorribile per il solo cedente quella tributaria nel termine prescrizione⁸².

Davanti sia al confronto tra il termine prescrizione di dieci anni *ex art. 2946 c.c.* e quello residuale di due anni di cui all'art. 19, D.Lgs. n. 546/1992 sia alle diverse sedi giudiziali viene alla luce l'ingiustificata differenziazione temporale e di sede competente nonché il pregiudizio al principio di effettività.

⁸⁰V. GREGGI, *Il rimborso dell'IVA indebitamente applicata*, cit., p. 301 ss. il quale propone anche di apprezzare la lunghezza dei processi civili di esecuzione come elemento idoneo a dimostrare la difficoltà se non impossibilità di recupero in sede civile.

Si segnala, a riguardo, la condivisibile statuizione della CGE 11 giugno 2020, causa C-146/19 (tra l'altro in *Riv. telematica dir. trib.*, 2020 con nota di CANNIZZARO, *Fallimento e variazioni IVA: in caso di non pagamento "definitivo" la rettifica e d'obbligo*) la quale ha affermato che uno Stato membro non può negare del tutto riduzioni della base imponibile quando il non pagamento di cui ai parr. 1 e 2 della Direttiva 2006/112/CE sia "non definitivo", essendo, invece, indubbio il diritto alla variazione se il non pagamento sia "definitivo".

⁸¹Così da ultima Cass., sez. trib., 27 settembre 2018, n. 23288, la quale riconosce la cognizione del giudice tributario solo al caso in cui l'IVA non spettante sia stata detratta e l'Agenzia delle Entrate, per quanto l'abbia incassata (NdR, presupposto assunto implicitamente nella sentenza stessa), la ritenga non detraibile. Per l'azione davanti al giudice ordinario Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza 31 luglio 2008, n. 20752, poi smentite da Cass., 9 febbraio 2010, n. 2826, che ha escluso l'azione tributaria di rimborso per il cessionario mantenendola per il solo cedente; le Sezioni Unite del 2008, in particolare, in termini condivisibili ebbero a chiarire che i vincoli comunitari esternati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE imporrebbero solo di garantire un livello di minimo di tutela attraverso la legittimazione attiva del cedente verso l'Erario ma non anche quello massimo che si raggiungerebbe attraverso l'azione di rimborso anche del cessionario verso l'Erario; sul punto anche FANNI, *Diritto del cessionario/committente alla detrazione dell'IVA erroneamente addebitata*, in *Il Fisco*, 2018, p. 2431.

⁸²V., tra gli altri, MICELI, *Nuove prospettive nazionali*, cit., p. 779.

La criticità che deriva dalla non omogeneità dei termini e delle azioni non sembra ad oggi essere stata colta dalla Corte di Giustizia⁸³ per la quale essa sarebbe ammessa pur richiedendosi che le normative nazionali, nel mantenerla, non pregiudichino, con un termine più breve, la possibilità di ottenere dall'Erario la restituzione dell'imposta indebitamente versata: a ben vedere, però, i giudici comunitari hanno ammesso che la differenziazione sia solo relativa⁸⁴.

6.3. *Quale giudice adire ove l'istanza non fosse accolta?*

La menzionata alternativa per il cessionario che abbia versato l'IVA al cedente si riflette anche sugli spazi di tutela.

La richiesta avanzata al cedente, ove non sortisse esito favorevole, dovrebbe essere seguita da un'azione di ripetizione davanti al giudice ordinario, restando, comunque, aperta la già ipotizzata azione di accertamento negativo in sede civile⁸⁵.

Nell'una e nell'altra occasione si dovrebbe, però, garantire il litisconsorzio necessario dell'Agenzia⁸⁶ in ragione degli effetti regolamentari sostanziali che la sentenza richiesta è destinata a dispiegare.

Il percorso sarà quello del giudizio tributario sul rimborso se, invece, il ces-

⁸³ V. Corte di Giustizia CE, 15 dicembre 2011, n. C-427/10, caso *Banca Antoniana Popolare Veneta (BAPV)*, pubblicata con diffuse note, tra l'altro, in *Dir. prat. trib.*, II, 2012, p. 1079 ss., di RAGGI, *Effetto domino sui "rimborsi" IVA. Per la Corte di giustizia l'Erario nazionale è obbligato a restituire l'imposta all'operatore che è stato costretto a rifonderla al proprio cliente*, ed in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, p. 763 ss., di MICELI, *Nuove prospettive nazionali in materia di rimborso IVA*.

⁸⁴ Già Corte di Giustizia CE, 15 marzo 2007, causa C-35/05, caso *Reemtsma Cigarettenfabriken*, punto 42 (tra l'altro, in *Riv. dir. trib.*, III, 2007, p. 275 ss., con nota di GREGGI, *Il rimborso dell'IVA indebitamente applicata in via di rivalsa (profili di diritto tributario comunitario)*, ha ritenuto compatibile con il principio di effettività che uno Stato membro limiti al solo cedente/prestatore l'azione di rimborso davanti alle autorità tributarie circoscrivendo all'azione civilistica di ripetizione dell'indebitato il mezzo di tutela del cessionario del bene/destinatario del servizio; tutto ciò, però, si puntualizza da parte dei giudici, a condizione che le due azioni singolarmente considerate nel loro concreto esercizio non siano impossibili o eccessivamente difficili: se così fosse, il principio di effettività sarebbe, comunque, violato. Hanno dato seguito a tale indirizzo Cass., 8 settembre 2011, n. 89, Cass., 31 luglio 2008, n. 20752, Cass., 7 febbraio 2008, n. 2808.

⁸⁵ V. *retro*, par. 5.2.

⁸⁶ V. SALVINI, *La rivalsa e i rapporti interni nell'IVA*, in AA.VV. *La giurisdizione tributaria nell'ordinamento giurisdizionale*, a cura di Basilavecchia e Tabet, Bologna, 2009, p. 27, nonché, più di recente, anche in *IVA non dovuta: una nuova disciplina poco meditata* in *Corr. trib.*, 2018, p. 1617.

sionario abbia avanzato una istanza di rimborso dell'imposta di registro proporzionale o di quella sul valore aggiunto all'Amministrazione Finanziaria; anche in questa eventualità, però, occorre valutare la necessità di un litisconsorzio del cedente; in particolare, infatti, ove si sia chiesto il rimborso dell'imposta di registro proporzionale dal momento che l'eventuale sentenza che lo negasse avrebbe come oggetto (implicito e esplicito che sia) di statuizione anche la debenza dell'IVA; potrebbe, invece, non sussistere tale necessità se l'imposta richiesta a rimborso fosse l'IVA e il cedente l'abbia già versata all'Erario a seguito dell'azione di rivalsa.

6.4. *La nota di variazione*

La non imponibilità dell'operazione è tradizionalmente intesa, ai fini dell'applicazione dell'art. 26, comma 2, D.P.R. n. 633/1972 in materia di note di variazione IVA, come conseguente al venir meno dell'operazione a seguito di una serie tipizzata di eventi legati all'efficacia ed esistenza del negozio giuridico (dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili), al mancato pagamento del corrispettivo seppur a seguito di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali infruttuose oppure a seguito di un accordo fra le parti intercorso entro un anno dall'effettuazione dell'operazione stessa.

Lo strumento della nota, definito di "autorimborso"⁸⁷, mira, quindi, a tutelare solo il cedente che abbia fatturato ma non anche il cessionario il quale, effettuata la variazione, sarà sua volta debitore dello Stato laddove abbia detratto l'IVA addebitatagli.

Perché tale strumento possa avere, quindi, utilità nel caso di specie occorrerebbe comprendere nel concetto di non imponibilità IVA anche le ipotesi in cui la cessione non sia assoggettabile (anche) all'IVA in ragione della previa applicazione e pagamento dell'imposta di registro proporzionale.

Ciò premesso, la nota sarebbe utilizzabile dal solo cedente che abbia fatturato e abbia dovuto versare l'imposta senza poter esercitare la rivalsa.

⁸⁷ TESAURO, *Credito di imposta e rimborso da indebito nella disciplina dell'IVA*, in *Boll. trib.*, 1979, p. 1466.

6.5. *L'azione risarcitoria da parte del cessionario acquirente che abbia dovuto pagare l'IVA nonostante l'alternatività con l'imposta di registro*

La strada ultima, frutto della rinuncia a qualsiasi tentativo di ricostruzione sistematica di altri strumenti di tutela, è che il cessionario proponga un'azione di risarcimento danni conseguenti alla non corretta applicazione dell'IVA da parte del cedente⁸⁸: il danno sarebbe individuabile nell'imposta che il cessionario avrebbe pagato senza poter effettuare la detrazione.

Ciò a condizione che non si sia detratta l'IVA; nel caso della detrazione, infatti, il danno non si sarebbe concretizzato: a dire il vero, però, la stabilizzazione della detrazione si avrà solo una volta scaduti i termini di accertamento a disposizione per l'ufficio per controllare l'anno in cui essa sia stata effettuata non potendosi escludere che l'Agenzia possa ritenere indebita la detrazione laddove si sia pagata l'imposta di registro in misura proporzionale.

Si è, peraltro, proposto che l'azione sia da inquadrare in quella *ex art. 2043 c.c.*⁸⁹; non manca, però, una prospettiva diversa la quale, muovendo dalla non ingiustizia del danno e dalla peculiarità del rapporto giuridico tra cedente e cessionario nella sua ambigua valenza privatistica e pubblicistica, ne ha ipotizzato la riconducibilità alla responsabilità contrattuale "da contatto sociale"⁹⁰ cioè per mancata diligenza e correttezza nell'esercizio della funzione a rilevanza pubblica che la disciplina della fatturazione e della rivalsa attribuisce al cedente emittente.

⁸⁸ La tesi è riconducibile sia a LA ROSA, tra l'altro, in *L'erronea applicazione dell'IVA, tra le norme e il dogma della condicio indebiti*, loc. cit. ribadita, da ultimo in *Principi di diritto tributario*, cit., p. 167, sia a MESSINA, *Note in tema di rimborso e risarcimento dei danni per erronea applicazione dell'IVA in Riv. dir. trib.*, I, 1991, p. 935 ss.; da ultimo condivisa, con alcuni distinguo, anche da RANDAZZO, *La rivalsa successiva*, cit., p. 921.

⁸⁹ Così vedasi LA ROSA e MESSINA, *supra*, cit.

⁹⁰ RANDAZZO, *La rivalsa successiva*, cit., p. 924 ss.

