

Inclusione dell'IVA nella base imponibile ricostruita: riflessioni e criticità

di **Fabio Falcone**

L'approfondimento

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza causa C-521/19, ha stabilito che nel determinare la base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi IVA che sia stata occultata, si deve ritenere che gli importi versati e percepiti, come ricostruiti dall'amministrazione tributaria, includano già tale imposta. Qualsiasi altra interpretazione contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA.

Appare dunque più che opportuno interrogarsi sui possibili risvolti interni del principio sancito nella causa C-521/19, risvolti non soltanto di natura amministrativa/fiscale, ma, inevitabilmente, anche di carattere penale.

In particolare, risulta interessante valutare come possa correlarsi il principio in esame con il dettato normativo recato dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, che, a determinate condizioni, consente di addebitare l'IVA accertata nei confronti dei cessionari, esercitando il conseguente diritto alla detrazione.

Riferimenti

CGE, sentenza 1° luglio 2021, causa C-521/19
D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 60, comma 7

Con la sentenza emessa il 1° luglio 2021 nella causa C-521/19 (1) la Corte di Giustizia ha affermato che la Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare i suoi artt. 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA,

commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'Amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'Amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

Il caso esaminato dalla Corte di Giustizia riguardava tale CB, cittadino spagnolo, il quale svolgeva l'attività di agente artistico, chiaramente soggetta ad IVA.

Segnatamente, CB contattava i comitati per le feste e altri gruppi organizzatori di feste negoziando l'esibizione di orchestre. I pagamenti dei compensi di CB venivano assolti in contanti da parte dei comitati.

Nell'ambito di un controllo tributario, l'Amministrazione finanziaria spagnola aveva accertato nei confronti del contribuente importi percepiti e non dichiarati quale corrispettivo per la sua attività di agente artistico per euro 64.414,90 nel 2010, euro 67.565,40 nel 2011, ed euro 60.692,50 nel 2012, importi che secondo l'Ufficio non includevano l'IVA.

Fabio Falcone - Avvocato tributarista in Rimini e Pesaro, Dottore di ricerca in Diritto tributario europeo

Nota:

(1) Per un primo commento alla sentenza in esame si veda M. Dellapina, "Operazioni non fatturate: l'importo corrisposto comprende l'IVA", in questa *Rivista*, n. 12/2021.

Di conseguenza, la base imponibile per l'imposta sul reddito relativa a tali anni doveva accertarsi tenendo conto del totale di detti importi.

Nel corso del successivo giudizio il contribuente contestava la pretesa erariale e, nello specifico, l'applicazione a posteriori dell'IVA sulle somme non dichiarate, attesa l'impossibilità di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti dei suoi committenti. Il Tribunale Superiore di Giustizia della Galizia optava per la sospensione del procedimento, al fine di sottoporre la questione alla Corte di Giustizia, onde verificare se la normativa nazionale fosse conforme alla disciplina comunitaria dell'IVA.

In particolare, la Corte di Giustizia veniva sollecitata a verificare se potesse ritenersi in linea con la Direttiva 2006/111/CE una norma interna (e la relativa interpretazione giurisprudenziale) secondo la quale, qualora l'Amministrazione tributaria scopra operazioni non fatturate, l'IVA conseguentemente dovuta deve ritenersi inclusa nel prezzo concordato dalle parti per tali operazioni.

La questione, in particolare, attiene alla corretta interpretazione degli artt. 73 e 78 della Direttiva 2006/112, vale a dire gli articoli che disciplinano la determinazione della base imponibile di un'operazione rilevante ai fini IVA.

I giudici lussemburghesi, al fine di risolvere la vicenda ad essi sottoposta, hanno innanzitutto evidenziato che "il fatto che un soggetto passivo non abbia osservato l'obbligo di fatturazione sancito all'art. 220 della Direttiva 2006/112 e che, pertanto, per definizione manchino le indicazioni obbligatorie di cui all'art. 226, punti da 6 a 10, di tale Direttiva non può ostare al principio di base della suddetta direttiva, il quale, secondo una giurisprudenza costante della Corte, risiede nel fatto che il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale" (2).

Secondo la Corte "anche se, nell'ambito di un'ispezione fiscale, le verifiche effettuate dall'Amministrazione nazionale interessata sono dirette a ripristinare la situazione quale sarebbe esistita in assenza di irregolarità e, a fortiori, di frode, e se tale amministrazione si sforza, mediante diversi metodi, di ricostruire le operazioni occultate e i redditi elusi, si deve tuttavia rilevare che tali metodi non possono pretendere un'affidabilità perfetta e che essi comportano un margine inevitabile di incertezza, di modo che essi

mirano, in realtà, a ottenere il risultato fiscale più verosimile e più fedele possibile, in funzione degli elementi materiali raccolti durante l'ispezione fiscale". "In tali circostanze" - continuano i giudici lussemburghesi - "la base imponibile come definita agli artt. 73 e 78 della Direttiva 2006/112, vale a dire il corrispettivo, valore soggettivo, realmente ricevuto dal soggetto passivo e che non include l'IVA, deve essere intesa - quando deriva da una ricostruzione a posteriori da parte dell'Amministrazione tributaria nazionale interessata, a causa della mancata indicazione dell'IVA su una fattura o dell'assenza di fattura, a prescindere dal fatto che tali omissioni siano o meno frutto di un intento fraudolento - tenendo conto di tale inevitabile margine di incertezza".

"È per questo motivo" - concludono i giudici della CGE - "che il risultato di un'operazione occultata all'Amministrazione tributaria da parte di soggetti passivi dell'IVA, mentre tale operazione avrebbe dovuto dar luogo a una fatturazione in applicazione dell'art. 220 della Direttiva 2006/112 recante le indicazioni richieste all'art. 226 di tale direttiva ed essere dichiarata a tale amministrazione, deve essere considerato - quando, come nel procedimento principale, risulta da una ricostruzione da parte dell'Amministrazione tributaria interessata effettuata nell'ambito di un'ispezione a titolo di imposte dirette - comprensivo dell'IVA che ha gravato su detta operazione".

"Ciò" - precisano i giudici comunitari - "non avverrebbe invece nel caso di specie, qualora il giudice del rinvio ritenesse che, in seguito all'ispezione di cui al punto 30 della presente sentenza, secondo il diritto nazionale applicabile, la rettifica dell'IVA sia possibile".

"Qualsiasi altra interpretazione" - specificano i giudici unionali - "contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA e farebbe gravare una parte dell'onere di quest'ultima su un soggetto passivo, mentre l'IVA deve essere sopportata unicamente dal consumatore finale".

"Tale soluzione" - si precisa nella sentenza in richiamo - "non contrasta nemmeno con la giurisprudenza delle sentenze del 28 luglio 2016, Astone

Nota:

(2) Cfr. sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, causa C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34 e giurisprudenza ivi citata.

Detrazioni

(C-332/15, EU: C: 2016: 614), del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU: C: 2016: 740), e del 7 marzo 2018, Dobre (C-159/17, EU: C: 2018: 161), in quanto in esse la Corte non si è pronunciata sulla questione dell'inclusione o meno dell'IVA nell'importo dei redditi ricostruiti dall'Amministrazione tributaria in caso di frode, quando le operazioni occultate che hanno generato tali redditi, soggette all'IVA, avrebbero dovuto essere fatturate e l'IVA dichiarata" (3).

“Occorre aggiungere” - precisa la CGE - “che il rispetto del principio di neutralità dell'IVA non osta alla possibilità, di cui dispongono gli Stati membri, in applicazione dell'art. 273 della Direttiva 2006/112, di adottare sanzioni dirette a contrastare la frode fiscale e, più in generale, all'obbligo imposto a detti Stati, in applicazione dell'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione Europea con misure effettive e dissuasive nonché di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari (v., in tal senso, sentenza del 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B., causa C-42/17, EU: C: 2017: 936, punto 30)”. Fermo restando (precisano ancora i giudici lussemburghesi) che “È nell'ambito di simili sanzioni e non mediante la determinazione della base imponibile ai sensi degli artt. 73 e 78 della Direttiva 2006/112, che un'evasione come quella di cui al procedimento principale deve essere punita”.

Il principio affermato dalla Corte di Giustizia è inevitabilmente destinato ad incidere sui futuri controlli dell'Amministrazione finanziaria italiana, sebbene già in passato la Corte si era espressa in questo senso.

Difatti, in ipotesi come quella esaminata dalla Corte lussemburghese l'Amministrazione finanziaria è solita applicare l'IVA sul corrispettivo incassato “in nero”, non provvedendo alla relativa scorporazione.

Tuttavia, come visto, tale prassi non può ritenersi corretta, salvo che l'IVA contestata possa essere addebitata in rivalsa e, per quel che più conta, considerata ai fini della successiva detrazione.

Appare dunque più che opportuno interrogarsi sui possibili risvolti interni del principio sancito nella causa C-521/19, risvolti non soltanto di natura

amministrativa/fiscale, ma, inevitabilmente, anche di carattere penale.

In particolare, risulta interessante valutare come possa correlarsi il principio in esame con il dettato normativo recato dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, il quale, come noto, a determinate condizioni consente di addebitare l'IVA accertata nei confronti dei cessionari, esercitando il conseguente diritto alla detrazione.

L'impatto sul *modus operandi* della Amministrazione finanziaria italiana

Seguendo le indicazioni recate dalla sentenza in richiamo, si può sostenere che ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria rettificata presuntivamente i ricavi conseguiti da un soggetto passivo IVA, gli importi ad esso indirettamente riferiti dovranno necessariamente intendersi comprensivi di IVA.

Si è visto, infatti, che tale ultima ipotesi può escludersi soltanto laddove l'IVA contestata possa essere addebitata in rivalsa e, peraltro, rilevata ai fini della successiva detrazione.

Nel sistema normativo interno l'addebito dell'IVA postumo è specificatamente regolato dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972.

Segnatamente, il citato comma 7 dell'art. 60 prevede che “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. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione”.

Nota:

(3) Sulla sentenza Astone (C-332/15) sia consentito il richiamo a F. Falcone, “La detrazione dell'IVA spetta (non sempre) nonostante la mancata registrazione delle fatture di acquisto di Fabio Falcone”, in questa *Rivista*, n. 11/2020, pag. 24; mentre sulla sentenza Maya Marinova (causa C-576/15) si veda C. Sgattoni, “Le presunzioni di cessione in materia di IVA: uno sguardo alla normativa domestica attraverso la lente dei principi comunitari dott. Carlotta Sgattoni”, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2018, pag. 890.

È evidente che la norma in esame, così come predisposta, consenta il teorico recupero dell'IVA accertata soltanto laddove il committente/cessionario sia (o possa esserlo) ben identificato.

L'ipotesi di scuola più agevole ed immediata è quella della cessione di azienda, assoggettata ad imposta di registro e successivamente riquilificata dall'Agenzia delle entrate come cessione di beni soggetta ad IVA.

Un altro caso, quand'anche meno immediato, può essere quello del rinvenimento nel corso di una ispezione della c.d. contabilità parallela, che consente di rideterminare, in maniera sufficientemente analitica e puntuale, le somme realmente incassate dai vari clienti.

Ebbene, in ipotesi come queste, l'Amministrazione finanziaria può ritenersi legittimata ad assumere quale base imponibile ai fini IVA l'importo che risulta essere stato incassato, senza operare nessuna scorporazione; e ciò proprio perché, se non altro teoricamente, l'IVA accertata può essere recuperata nei confronti del relativo cessionario/committente. Diverso è il caso, assolutamente frequente, in cui l'ammontare dei ricavi viene presuntivamente e complessivamente ricostruito, senza possibilità di attribuire il maggior importo contestato ad un cliente specificamente individuato.

Ci si riferisce soprattutto alle rettifiche operate ai sensi dell'art. 39, comma 1, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973, ovvero, a quelle eseguite ai sensi del comma 2 del medesimo art. 39 (4).

Si pensi, solo per esemplificare, all'ipotesi in cui il volume d'affari complessivo venga ricostruito tenendo conto delle ore lavorate dai soci o dai dipendenti.

O, ancora, al caso in cui il maggior volume d'affari venga quantificato nell'ambito del c.d. accertamento bancario, qualora il contribuente non sia stato in grado di giustificare una serie di incassi (specie se in contanti), né, soprattutto, sia stato in grado di indicarne la provenienza.

O, ancora, all'ipotesi della ricostruzione assolutamente presuntiva (tipica del c.d. accertamento induttivo puro), magari giustificata dalla mancata risposta ad un questionario, ovvero, dalla mancata esibizione della contabilità.

In tutti questi casi, la chiara ed evidente impossibilità "a monte" di potersi rivalere nei confronti di un determinato committente o cessionario dovrebbe

imporre all'Amministrazione finanziaria di considerare le somme indirettamente ricostruite comprensive di IVA.

Del resto, come peraltro già evidenziato, non è la prima volta che la Corte di Giustizia si esprime in questo senso.

Occorre infatti rammentare che tale insegnamento la Corte di Giustizia lo ha offerto anche nel caso *Corina-Hrisi Tulică* (5), precisando che "quando un contratto di compravendita è stipulato senza alcuna menzione riguardo all'IVA, nel caso in cui il fornitore, secondo il diritto nazionale, non possa recuperare presso l'acquirente l'IVA successivamente riscossa dall'Amministrazione tributaria, la presa in considerazione del prezzo complessivo, senza detrazione dell'IVA, come base sulla quale applicare l'IVA, comporterebbe che l'IVA graverebbe su tale fornitore e, pertanto, contrasterebbe con il principio secondo cui l'IVA è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale. Una siffatta presa in considerazione contrasterebbe, peraltro, con la regola secondo cui l'Amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (v., in particolare, sentenze *Elida Gibbs*, cit., punto 24; del 3 luglio 1997, *Goldsmiths*, causa C-330/95, Racc. pag. I-3801, punto 15, nonché *Balkan and Sea Properties e Provadinvest*, cit., punto 44). Ciò non avverrebbe, invece, qualora il fornitore avesse, secondo il diritto nazionale, la possibilità di aggiungere al prezzo concordato un supplemento pari all'imposta applicabile all'operazione e di recuperare quest'ultimo presso l'acquirente del bene" (6).

Alla luce di quanto appena rappresentato la Corte di Giustizia (nella sentenza *Corina-Hrisi Tulică*) è giunta alla conclusione che "la Direttiva IVA, in particolare i suoi artt. 73 e 78, deve essere interpretata nel senso che, qualora le parti abbiano stabilito il prezzo di un bene senza menzionare nulla riguardo all'IVA e il fornitore di tale bene sia la persona tenuta a versare l'IVA dovuta sull'operazione imponibile, il

Note:

(4) Ipotesi di controllo e rettifica regolamentate, per quanto attiene nello specifico all'IVA, dagli artt. 54 e 55 del D.P.R. n. 633/1972.

(5) CGE, sentenza 7 novembre 2013, *Corina-Hrisi Tulică*, cause riunite C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722.

(6) Cfr. sentenza *Corina-Hrisi Tulică*, cit., punti 35-37.

Detrazioni

prezzo pattuito, nel caso in cui il fornitore non abbia la possibilità di recuperare dall'acquirente l'IVA riscossa dall'Amministrazione tributaria, deve essere considerato come già comprensivo dell'IVA" (7).

In pratica, lo scorporo dell'IVA, ove non sia materialmente possibile la rivalsa, rappresenta lo strumento (unico e necessario) per garantire la neutralità dell'imposta (8).

Del resto, la modifica dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, ad opera del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (9), si è resa necessaria proprio per chiudere l'infrazione aperta dalla Commissione europea contro il Governo italiano, a riguardo del previgente testo che prevedeva l'imposizione a carico del cedente/prestatore della maggiore imposta oggetto di accertamento.

La modifica intervenuta, nel consentire al fornitore di rivalersi nei confronti del cliente dell'imposta o della maggiore imposta pagata a seguito di accertamento o rettifica, è pacificamente diretta a garantire il rispetto del principio di neutralità del tributo, il cui ossequio è garantito dall'operare combinato dei meccanismi della rivalsa e della detrazione, con il fine di evitare che l'IVA sia prelevata ad uno stadio diverso dal consumo, situazione che ne giustifica il prelievo definitivo (10).

Ecco perché, nelle ipotesi retro citate, l'Amministrazione finanziaria, già in sede di predisposizione del relativo avviso di accertamento, dovrebbe ritenersi tenuta e/o obbligata a scorporare l'IVA.

In questi casi, infatti, non essendo ipotizzabile la rivalsa nei confronti dei singoli clienti, il soggetto passivo accertato deve essere considerato alla stregua dell'ultimo ed effettivo consumatore finale, al quale non può essere richiesto il versamento di un tributo maggiore rispetto a quello effettivamente incassato, conformemente all'insegnamento offerto dalla Corte di Giustizia, secondo la quale, come visto, l'Amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (11).

A ben vedere, l'IVA non scorporata ed eccedente quella effettivamente incassata viene a porsi come una sorta di sanzione impropria, che, a sommoso parere di chi scrive, si pone in contrasto con il principio di proporzionalità, tenuto conto che l'infedele (o omessa) dichiarazione della relativa posizione IVA risulta già specificatamente sanzionata.

Del resto, proprio nella sentenza in esame i giudici lussemburghesi non hanno mancato di evidenziare che, sebbene il rispetto del principio di neutralità dell'IVA non osta alla possibilità, di cui dispongono gli Stati membri, in applicazione dell'art. 273 della Direttiva 2006/112, di adottare sanzioni dirette a contrastare la frode fiscale e, più in generale, all'obbligo imposto a detti Stati, in applicazione dell'art. 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione Europea con misure effettive e dissuasive nonché di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari (12), resta inteso che "È nell'ambito di simili sanzioni e non mediante la determinazione della base imponibile ai sensi degli artt. 73 e 78 della Direttiva 2006/112, che un'evasione (...) deve essere punita".

I riflessi in ambito penale - tributario

Va da sé che il principio testé rappresentato sia destinato a rilevare sensibilmente anche in ambito penale.

È noto, infatti, che i reati di infedele ed omessa dichiarazione, previsti rispettivamente dagli artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000, si configurano soltanto nell'ipotesi in cui venga superata la c.d. soglia di punibilità.

Cosicché, laddove l'Amministrazione finanziaria dovesse conformarsi all'insegnamento offerto dalla Corte di Giustizia nella sentenza in rassegna, molti procedimenti penali potrebbero addirittura non sorgere (dato che l'Amministrazione finanziaria non inoltrerebbe nessuna notizia di reato), proprio perché lo scorporo potrebbe impedire il superamento della citata soglia di punibilità.

Note:

(7) Cfr. sentenza Corina-Hrisi Tulică, cit., punto 43.

(8) In questo senso cfr. P. Centore, "Rivalsa ex post e neutralità dell'imposta: un'endiadi inscindibile", in *Corr. Trib.*, n. 3/2019, pag. 242.

(9) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27.

(10) Così P. Centore, *Rivalsa ex post e neutralità dell'imposta: un'endiadi inscindibile*, cit.

(11) Cfr. sentenze Elida Gibbs, cit., punto 24; del 3 luglio 1997, Goldsmiths, causa C-330/95, Racc. pag. I-3801, punto 15, nonché Balkan and Sea Properties e Provadinvest, cit., punto 44.

(12) Cfr., in tal senso, sentenza del 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B., causa C-42/17, EU:C:2017:936, punto 30.

OSSERVAZIONI

I reati di infedele ed omessa dichiarazione, previsti rispettivamente dagli artt. 4 e 5 del D.Lgs. n. 74/2000, si configurano soltanto nell'ipotesi in cui venga superata la c.d. soglia di punibilità. Cosicché, laddove l'Amministrazione finanziaria dovesse conformarsi all'insegnamento offerto dalla Corte di Giustizia nella sentenza causa C-521/19, molti procedimenti penali potrebbero addirittura non sorgere (dato che l'Amministrazione finanziaria non inoltrerebbe nessuna notizia di reato), proprio perché lo scorporo potrebbe impedire il superamento della citata soglia di punibilità.

Non solo. Il principio indicato dalla Corte di Giustizia nella causa C-521/19 potrebbe risultare utile anche in caso di superamento della soglia di punibilità, considerato che il tributo asseritamente evaso risulterebbe inferiore, potendo così giustificare una condanna più contenuta.

Ovvero, in determinate situazioni potrebbe legittimare l'applicazione della causa di non punibilità di cui all'art. 131-*bis* del Codice penale, riguardante la c.d. particolare tenuità del fatto (13).

È dunque evidente l'impatto e l'importanza del principio in esame in ambito penale - tributario, tenuto conto che la sua applicazione può escludere il sorgere del reato, ovvero, comunque contenerne le possibili conseguenze.

Osservazioni conclusive

Alla luce di quanto sin qui osservato, è lecito sostenere che da oggi in avanti sarà onere di ciascun professionista abilitato alla difesa tributaria far valere il principio in esame, sin dal primo momento utile, che potrebbe essere, ad esempio, in sede di contraddittorio a seguito di invito emesso dall'Ufficio competente dell'Agenzia delle entrate ai sensi dell'art. 5-*ter* del D.Lgs. n. 218/1997, laddove, chiaramente, ci si trovi al cospetto di una ricostruzione presuntiva del complessivo volume d'affari asseritamente generato.

Appare francamente più arduo invocare l'applicazione nell'ambito di un contenzioso già pendente, qualora l'eccezione non sia stata opposta *ab initio* all'interno del relativo ricorso, sebbene non possa del tutto escludersi che il giudice tributario, volendo garantire il pieno rispetto della normativa comunitaria, possa di propria iniziativa rilevare la violazione della tipica neutralità

dell'IVA, specie nei casi particolarmente evidenti (14).

In sede penale, al contrario, è ben più agevole rilevare il principio in richiamo durante l'eventuale giudizio, non essendovi preclusioni così ferree come quelle che caratterizzano il processo tributario.

Corollario di quanto sin qui rappresentato è l'ipotesi del mancato incasso dell'IVA accertata, pagata e quindi addebitata in rivalsa *ex post* nei confronti del cessionario/committente specificatamente individuato, nel rispetto del dettato di legge recato dal comma 7 dell'art. 60 del

D.P.R. n. 633/1972.

Trattasi del caso in cui risulta impossibile recuperare l'imposta nei confronti del proprio cliente, magari perché non in grado di provvedere all'assolvimento dell'IVA addebitata posteriormente.

L'argomento è delicato e complesso, ed è quindi opportuno farne oggetto di indagine in un prossimo e differente articolo (15).

Note:

(13) Può considerarsi pacificamente ammessa l'applicabilità dell'art. 131-*bis* del c.p. anche ai reati tributari per i quali la norma preveda una apposta soglia di punibilità. In questo senso, *ex multis*, cfr. Cass., Terza Sezione penale, sentenza n. 1768.21, depositata il 18 gennaio 2021.

(14) In sede giurisprudenziale è del resto nota la rilevanza *ex officio* delle questioni che involgono l'applicazione del diritto UE al fine di evitare possibili contrasti fra diritto interno e diritto sovranazionale (cfr. Cass. n. 13065/2006; Cass. 20 luglio 2007, n. 16130; Cass., SS.UU., 18 dicembre 2006, n. 26984).

(15) Per il momento sull'argomento si rinvia a A. Zoppini, "Rimedi all'inerzia della controparte in caso di esercizio della rivalsa dell'IVA post accertamento di Alberto Zoppini", in *Corr. Trib.*, n. 12/2021, pag. 1049; si veda anche S. Cesati - F. Zondini, "L'Agenzia nega la neutralità sulla riduzione dell'IVA addebitata post accertamento", in questa *Rivista*, n. 4/2021, pag. 37; nonché M. Chionchio - S. Spiniello, "Rivalsa da accertamento nei confronti del cliente estinto: il divieto imposto dall'Agenzia non convince", in *il fisco*, n. 31/2020, pag. I-3041.