

CIRCOLARE N. 35/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 17 dicembre 2013

OGGETTO: IVA pagata a seguito di accertamento. Rivalsa e detrazione – Art. 60, settimo comma, DPR 26 ottobre 1972, n. 633 – Ambito di applicazione – Risposte a quesiti

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO DI APPLICAZIONE ED EFFICACIA TEMPORALE	4
<i>1.1 Ambito di applicazione della rivalsa</i>	<i>4</i>
<i>1.2 Efficacia temporale</i>	<i>5</i>
2. RIVALSA	5
<i>2.1 Atti che consentono la rivalsa e definitività dell'atto</i>	<i>5</i>
<i>2.2 IVA pagata all'Erario a titolo provvisorio</i>	<i>7</i>
<i>2.3 Rateazione</i>	<i>7</i>
<i>2.4 Rivalsa della quota di debito IVA estinto per compensazione con un credito IVA riconosciuto in sede di accertamento</i>	<i>8</i>
<i>2.5 Assenza di partita IVA al momento della commissione della violazione oggetto di accertamento</i>	<i>8</i>
3. DETRAZIONE	9
<i>3.1 Nomina del rappresentante fiscale successiva all'addebito in via di rivalsa dell'IVA accertata</i>	<i>9</i>
<i>3.2 Detrazione dell'IVA liquidata in sede di accertamento di revisione dell'ufficio doganale</i>	<i>11</i>
<i>3.3 Detrazione dell'IVA pagata dall'esportatore abituale a seguito dell'accertamento dello splafonamento</i>	<i>13</i>
<i>3.4 Violazione del regime dell'inversione contabile</i>	<i>14</i>
<i>3.5 Rivalsa e detrazione, a seguito di fusione per incorporazione, dell'IVA accertata nei confronti della società incorporata e relativa a prestazioni di servizi rese alla società incorporante.</i>	<i>15</i>
4. ADEMPIMENTI	16
<i>4.1 Adempimenti prodromici all'esercizio della rivalsa dell'imposta pagata in sede di accertamento ed all'esercizio della detrazione</i>	<i>16</i>
<i>4.2 Adempimenti prodromici all'esercizio della detrazione nell'ipotesi di coincidenza tra debitore e creditore d'imposta (importazione, splafonamento, fusione e/o incorporazione)</i>	<i>17</i>

PREMESSA

L'articolo 93 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, (cosiddetto "Decreto liberalizzazioni"), ha modificato il settimo comma dell'articolo 60 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 che nella formulazione in vigore dal 24 gennaio 2012 dispone: *"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".*

Anteriormente all'intervento modificativo, il settimo comma dell'articolo 60 precludeva espressamente al cedente/prestatore il diritto di rivalersi, nei confronti di cessionari di beni o committenti di servizi, dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza d'accertamento o rettifica. Il divieto era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine all'inopportunità di una riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione.

La novella legislativa è stata introdotta, a chiusura della procedura di infrazione n. 2011/4081 aperta contro l'Italia dalla Commissione europea, in quanto la preclusione posta dal settimo comma dell'art. 60 del D.P.R. n. 633 del 1972 è stata ritenuta non conforme ai principi comunitari di neutralità e proporzionalità dell'imposta sul valore aggiunto.

In base alla nuova disposizione il contribuente può esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi. Essa prevede, inoltre, che l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario

o committente sia subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore. In tal modo è scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario o committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento.

La norma in esame, anche in ragione della formulazione non esaustiva, ha sollevato diverse problematiche interpretative ed operative, oggetto di numerosi quesiti pervenuti alla scrivente, di seguito raggruppati a seconda dei profili di riferimento.

1. AMBITO DI APPLICAZIONE ED EFFICACIA TEMPORALE

1.1 Ambito di applicazione della rivalsa

D: Si chiede di conoscere l'ambito applicativo della rivalsa dell'IVA prevista dall'articolo 60, settimo comma del DPR n. 633 del 1972, ed in particolare se la stessa sia esercitabile anche laddove la maggiore imposta sia calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria.

R: L'esercizio della rivalsa dell'IVA, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, presuppone la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni e la conoscibilità del cessionario/committente.

Ciò posto, si ritiene che la maggiore imposta possa essere addebitata in via di rivalsa, a seguito del relativo pagamento, anche quando sia stata calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria, laddove sia comunque riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui, in sede di accertamento, le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto - considerate esenti da IVA - siano ripartite forfetariamente tra operazioni imponibili ed operazioni esenti.

Diversamente va esclusa l'applicazione della rivalsa ai sensi dell'articolo 60 settimo comma del DPR n. 633 del 1972, laddove l'imposta recuperata non sia riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati soggetti (trattasi, ad esempio, dell'IVA dovuta a seguito di accertamento induttivo).

1.2 Efficacia temporale

D: Si chiede di conoscere con riferimento a quali atti è possibile esercitare la rivalsa dell'IVA disposta dall'articolo 60, settimo comma del DPR n. 633 del 1972.

R: L'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, così come modificato dall'articolo 93 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, si applica agli accertamenti divenuti definitivi successivamente alla sua entrata in vigore (24 gennaio 2012).

2. RIVALSA

2.1 Atti che consentono la rivalsa e definitività dell'atto

D: Si chiede di conoscere se l'articolo 60, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972 si applichi nei casi in cui, in relazione ad un accertamento operato dall'amministrazione finanziaria, il contribuente provveda a definirlo utilizzando uno degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario previsti dall'ordinamento.

R: L'operatività dell'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone la definizione dell'accertamento ed il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

Si tratta di quanto dovuto sulla base di un accertamento reso definitivo attraverso uno degli istituti sotto elencati:

- accertamento con adesione, di cui agli articoli 6 e seguenti del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218;
- adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui ai commi 1-bis e seguenti, dell'articolo 5 del d.lgs. n. 218 del 1997;
- adesione ai processi verbali di constatazione di cui all'articolo 5-bis del d.lgs. n. 218 del 1997;
- acquiescenza di cui all'articolo 15 del d.lgs. n. 218 del 1997;
- conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48 del d.lgs. n. 546 del 1992;
- mediazione di cui all'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;

o, per mancata impugnazione dell'atto di accertamento nei termini previsti dalla legge, ovvero, a seguito del passaggio in giudicato della sentenza, nell'ipotesi di contestazione, in sede giudiziale, della pretesa dell'amministrazione finanziaria.

Non è, invece, consentita la rivalsa, né l'esercizio del diritto alla detrazione, dell'imposta o della maggiore imposta versata a seguito di atti non divenuti definitivi.

Premesso quanto sopra, può concludersi che l'IVA relativa all'accertamento definito mediante uno degli istituti sopra elencati in caso di successivo pagamento delle somme dovute potrà essere addebitata in via di rivalsa, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972.

2.2 IVA pagata all'Erario a titolo provvisorio

D: Si chiede di conoscere se possa essere esercitato il diritto alla rivalsa dell'IVA relativa ad avvisi di accertamento o rettifica pagata in pendenza di giudizio.

R: Deve escludersi che possa esercitarsi il diritto alla rivalsa dell'IVA versata in pendenza del giudizio avverso l'avviso di accertamento che ne contiene la liquidazione, in quanto la stessa risulta pagata all'Erario a titolo provvisorio. Ciò non toglie che, laddove, in esito al giudizio, l'accertamento si consolidi, con conseguente acquisizione a titolo definitivo, da parte dell'Erario, delle somme pagate nel corso del contenzioso, si possa esercitare la rivalsa, nei confronti del cessionario/committente, di quanto già versato.

2.3 Rateazione

D: Si chiede di conoscere se il diritto alla rivalsa dell'IVA, nell'ipotesi di pagamento rateale dell'imposta o maggiore imposta accertata, possa essere esercitato progressivamente in relazione al pagamento delle singole rate o solo a seguito dell'integrale estinzione del debito erariale.

R: Nel caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa potrà essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate.

La procedura di rateazione si perfeziona con il versamento della prima rata che rende definitivo l'accertamento. L'applicabilità della previsione di cui all'articolo 60, settimo comma è subordinata, pertanto, alla condizione che l'accertamento sia divenuto definitivo a partire dal 24 gennaio 2012.

2.4 Rivalsa della quota di debito IVA estinto per compensazione con un credito IVA riconosciuto in sede di accertamento

D: Si chiede quale sia l'ammontare dell'IVA che potrà essere addebitata in via di rivalsa a seguito di accertamento, qualora in sede di definizione dell'atto, per effetto della modifica del pro-rata di detraibilità, sia riconosciuta, a scomputo dell'IVA accertata, una maggiore imposta detraibile sugli acquisti di periodo.

R: La compensazione, modalità di estinzione delle obbligazioni diversa dall'adempimento, è ugualmente soddisfattiva delle ragioni creditorie dell'Erario, pertanto nell'ipotesi in cui l'IVA accertata sia assolta in parte mediante versamento, in parte mediante compensazione con un credito IVA riconosciuto in sede definizione dell'accertamento, l'ammontare di imposta oggetto di rivalsa non sarà limitato al minore importo dell'IVA pagata a mezzo F24 ma sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto, ivi compresa la quota di debito estinta per compensazione.

2.5 Assenza di partita IVA al momento della commissione della violazione oggetto di accertamento

D: Si chiede di conoscere se osti all'operatività dell'articolo 60, settimo comma del DPR n. 633 del 1972, la circostanza che nel momento di effettuazione delle operazioni, di cui viene successivamente contestata la omessa fatturazione, il soggetto accertato non fosse titolare di partita IVA nel presupposto che ricorressero le condizioni per non avere una posizione IVA (cfr, ad esempio, il caso dei venditori diretti a domicilio con reddito annuo inferiore a 5000 euro).

R: La circostanza che il soggetto accertato non fosse titolare di partita IVA negli anni accertati, non osta all'addebito dell'IVA accertata in via di rivalsa, né all'esercizio della diritto della detrazione da parte del cessionario/committente,

laddove in sede di controllo sia successivamente constatato che il cedente/prestatore avrebbe dovuto assoggettare ad IVA le operazioni effettuate e, conseguentemente, il cessionario/committente avrebbe avuto diritto alla detrazione dell'IVA relativa alle suddette operazioni.

L'omessa apertura della partita IVA non può essere sanzionata con la preclusione della rivalsa, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto in ossequio al quale è stato eliminato il divieto del diritto di rivalersi dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza d'accertamento o rettifica nei confronti di cessionari di beni o committenti di servizi (previsto dal settimo comma dell'articolo 60 anteriormente all'intervento modificativo di cui all'articolo 93 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1).

In tale evenienza il soggetto accertato potrà esercitare la rivalsa utilizzando la partita IVA attribuitagli d'ufficio in sede di accertamento.

3. DETRAZIONE

3.1 Nomina del rappresentante fiscale successiva all'addebito in via di rivalsa dell'IVA accertata

D: Si chiede di conoscere se un soggetto non residente, non identificato in Italia ai fini IVA, cui sia stata addebitata in via di rivalsa, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, l'imposta sul valore aggiunto relativa ad un atto di accertamento, possa nominare un rappresentante fiscale al fine di esercitare il diritto alla detrazione.

R: L'articolo 17, terzo comma del DPR n. 633 del 1972 concernente le modalità di esercizio dei diritti e obblighi dei soggetti non residenti, dispone che gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul

valore aggiunto previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, in ragione delle operazioni poste in essere, siano adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441.

La disposizione prevede altresì che la nomina del rappresentante fiscale sia comunicata alla controparte economica anteriormente all'effettuazione delle operazioni.

Ciò non di meno, a tutela del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto, si ritiene possibile procedere alla nomina del rappresentante fiscale anche successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria, fino al pagamento dell'imposta addebitata in via di rivalsa ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, purché si tratti di adempimento cui il soggetto non residente non fosse già tenuto.

Non osta a tale interpretazione sistematica la previsione di cui all'articolo 60, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972 che riconosce il diritto di detrazione "*alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione*", da considerarsi riferito alla disciplina sostanziale applicabile all'operazione posta in essere tra le parti, successivamente oggetto di accertamento.

3.2 Detrazione dell'IVA liquidata in sede di accertamento di revisione dell'ufficio doganale

D: Si chiede se sia possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA liquidata nel suo ammontare suppletivo dall'Agenzia delle Dogane in sede di revisione.

R: Ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, *“il cessionario o committente può esercitare la 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”*.

La norma è formulata con riferimento alle ordinarie modalità di funzionamento del tributo, che prevedono l'esercizio della detrazione da parte del cessionario o del committente a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente o dal prestatore.

Il meccanismo della rivalsa e della detrazione, infatti, è diretto a garantire la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto nei rapporti tra operatori economici, principio salvaguardato anche nelle ipotesi in cui l'imposta relativa agli acquisti non è addebitata al cessionario/committente in via di rivalsa ma è versata direttamente da quest'ultimo (importazioni).

Si ritiene, pertanto, che la facoltà di detrarre l'IVA pagata in sede di accertamento, debba essere riconosciuta anche nell'ipotesi in esame, in cui, in deroga alle regole generali, sia debitore d'imposta l'importatore.

Nelle importazioni, infatti, l'imposta relativa agli acquisti non è addebitata all'importatore in via di rivalsa ma è versata direttamente da quest'ultimo, pertanto, il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'importatore, debitore d'imposta,

ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

A seguito della modifica del settimo comma dell'articolo 60 del DPR n. 633 del 1972, devono intendersi, pertanto, superati i chiarimenti forniti dall'amministrazione finanziaria con risoluzione 21 agosto 2007, n. 228 che, con riguardo alle ipotesi di rettifica della bolletta doganale a seguito di una revisione dell'accertamento, ha ammesso la detrazione dell'imposta accertata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo al momento di effettuazione dell'operazione originaria, ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (ossia nel rispetto dei termini ordinariamente previsti dall'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972).

A tal riguardo, si evidenzia che la novella disposizione che individua il pagamento dell'imposta addebitata a titolo di rivalsa quale momento d'inizio della decorrenza del termine per l'esercizio alla detrazione da parte del cessionario e/o committente, in deroga al termine previsto dall'articolo 19 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, garantisce l'effettivo rispetto del principio di neutralità dell'imposta.

Analoga tutela è assicurata nei casi come quello prospettato, laddove il termine per esercitare la detrazione decorre dal pagamento della maggiore imposta accertata dall'Agenzia delle Dogane in capo all'importatore in sede di revisione; una soluzione diversa da quella prospettata - considerato il tempo in cui l'ufficio può rideterminare l'imposta dovuta (la revisione dell'accertamento doganale può essere eseguita entro tre anni dalla data di accettazione della dichiarazione doganale) - avrebbe come effetto che il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione di cui al citato articolo 19 risulterebbe di frequente già scaduto al momento della revisione.

3.3 Detrazione dell'IVA pagata dall'esportatore abituale a seguito dell'accertamento dello splafonamento

D: Si chiede se l'esportatore abituale cui sia stata contestata l'effettuazione di acquisti senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 8, primo comma, lettera c) del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, oltre il limite del plafond disponibile, possa a seguito del pagamento dell'IVA accertata, esercitare il diritto alla detrazione.

R: Ai sensi del secondo comma dell'articolo 8, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, gli esportatori abituali possono effettuare acquisti di beni e servizi senza pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, nei limiti e alle condizioni previste dalla legge, “*su loro dichiarazione scritta e sotto la loro responsabilità*”.

“Qualora la dichiarazione sia stata rilasciata in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dell'omesso pagamento del tributo rispondono esclusivamente i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno rilasciato la dichiarazione stessa” (articolo 7, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471).

La responsabilità dell'esportatore abituale costituisce una deroga al principio, delineato dall'articolo 17 del DPR n. 633 del 1972, secondo cui l'IVA è dovuta dal cedente/prestatore, previo addebito dell'imposta alla controparte a titolo di rivalsa, ed è detraibile, ai sensi dell'articolo 19, del DPR n. 633 del 1972, dal cessionario/committente.

Pertanto, sebbene l'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 preveda l'esercizio della detrazione da parte del cessionario o del committente a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente o dal prestatore, la tutela del principio di neutralità del tributo impone che la facoltà di detrarre l'IVA pagata in sede di accertamento, sia riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, in deroga alle

comuni regole di funzionamento del tributo, sia debitore d'imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore.

L'esportatore abituale cui sia stato contestato lo splafonamento potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

3.4 Violazione del regime dell'inversione contabile

D: Si chiede se, per effetto dell'introduzione delle nuove disposizioni concernenti il diritto di rivalsa e di detrazione dell'imposta accertata di cui all'articolo 60, settimo comma del DPR n. 633 del 1972, siano da considerarsi superate le precisazioni rese con la risoluzione n. 56/E del 6 marzo 2009, in merito alla constatazione della violazione del regime dell'inversione contabile.

R: L'articolo 60, settimo comma del DPR n. 633 del 1972 consente al cedente/prestatore di esercitare il diritto di rivalsa dell'IVA a debito, versata a seguito di accertamento da parte dell'amministrazione finanziaria, e contestualmente riconosce al cessionario/committente il diritto a detrarre la medesima imposta pagata a titolo di rivalsa.

Il presupposto è che vi sia un'imposta a debito non corrisposta all'Erario e che, nonostante il legittimo recupero da parte dell'amministrazione finanziaria, vada comunque salvaguardato il principio della neutralità dell'IVA tra operatori economici.

Le soluzioni prospettate nei precedenti paragrafi 3.2 e 3.3 garantiscono il rispetto della neutralità anche quando il soggetto tenuto al versamento dell'IVA sia - in luogo del cedente/prestatore - il cessionario/committente, riconoscendo il diritto ad esercitare la detrazione dell'imposta a debito versata a seguito di accertamento.

Il regime dell'inversione contabile presuppone, invece, che il debito d'imposta sia assolto dal cessionario/committente mediante l'annotazione contabile dell'IVA nei registri di cui agli articoli 23 e 25 del DPR n. 633 del 1972. In tale evenienza, salvo casi di indetraibilità oggettiva o soggettiva, l'assolvimento dell'IVA mediante il suddetto regime non dà origine ad un esborso finanziario in capo al cessionario/committente.

Ciò posto, continuano ad applicarsi i chiarimenti resi con risoluzione n. 56/E del 2009, con la quale è stato precisato che, nel caso in cui sia constatata la violazione del regime contabile che comporti, in quella sede, l'assolvimento del tributo da parte dei contribuenti, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta; pertanto, il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammontare a titolo di imposta all'Erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione.

In altre parole, in considerazione dei criteri che regolano il regime dell'inversione contabile, la compensazione dell'imposta a debito e dell'imposta a credito è operata direttamente in sede di accertamento, senza che sia necessario procedere al pagamento dell'imposta accertata e alla sua successiva detrazione.

3.5 Rivalsa e detrazione, a seguito di fusione per incorporazione, dell'IVA accertata nei confronti della società incorporata e relativa a prestazioni di servizi rese alla società incorporante.

D: Si chiede se la società incorporante che abbia versato l'IVA accertata nei confronti della società incorporata, relativa ad operazioni rese nei suoi stessi confronti, possa esercitare il diritto alla detrazione.

R: La definizione dell'accertamento ed il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi dà titolo all'esercizio della rivalsa

dell'IVA accertata, nei confronti del committente delle prestazioni cui afferisce la suddetta imposta.

La coincidenza, per effetto della fusione, del soggetto che ha titolo ad effettuare la rivalsa con quello che la dovrebbe subire rende tecnicamente impossibile il suddetto adempimento. Tuttavia, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta, si ritiene che l'incorporante/committente che ha provveduto al versamento all'Erario dell'IVA accertata possa comunque esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

4. ADEMPIMENTI

4.1 Adempimenti prodromici all'esercizio della rivalsa dell'imposta pagata in sede di accertamento ed all'esercizio della detrazione

D: Si chiede quali adempimenti debba porre in essere il cedente/prestatore per esercitare la rivalsa in capo al cessionario/committente e come debba essere contabilizzato il documento emesso a tal fine. Si chiede, altresì, se il cessionario/committente debba procurarsi una prova concreta dell'avvenuto pagamento dell'IVA a debito da parte del cedente/commissionario prima di esercitare la detrazione.

R: Al fine di esercitare il diritto alla rivalsa dell'IVA pagata a titolo definitivo in sede di accertamento il cedente/prestatore dovrà emettere una fattura (o una nota di variazione in aumento di cui all'articolo 26, primo comma del DPR n. 633 del

1972), con le indicazioni previste dall'articolo 21 ovvero, a partire dal 1° gennaio 2013, con i dati semplificati di cui al successivo articolo 21-bis, (richiamando altresì, laddove emessa/e, la/e fattura/e originaria/e), e con gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa. Il documento andrà annotato nel registro di cui all'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972 solo per memoria, perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa non dovrà partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale.

Il diritto alla detrazione da parte del cessionario/committente è, invece subordinato, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, all'avvenuto pagamento dell'IVA accertata addebitata in via di rivalsa, mediante annotazione del documento integrativo nel registro di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972. La norma non prevede particolari oneri a carico del cessionario/committente in ordine al riscontro dell'avvenuto versamento all'Erario dell'imposta oggetto di accertamento, pertanto questi è tenuto solo all'osservanza degli ordinari doveri di diligenza e cautela in ordine alla verifica della correttezza e regolarità della fattura (o della nota di variazione in aumento) emessa da parte del cedente/prestatore.

4.2 Adempimenti prodromici all'esercizio della detrazione nell'ipotesi di coincidenza tra debitore e creditore d'imposta (importazione, splafonamento, fusione e/o incorporazione)

D: Si chiede quali adempimenti debba porre in essere il cessionario/committente che abbia versato – in qualità di debitore d'imposta – l'IVA accertata, per esercitare il diritto alla detrazione della medesima imposta.

R: Con riguardo agli adempimenti formali prodromici all'esercizio del diritto alla detrazione, sebbene l'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 non preveda specifici oneri, si ritiene che il contribuente possa predisporre un documento (al quale allegare per completezza l'atto di accertamento e l'attestato di versamento), da registrare ai sensi dell'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972, dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta versata a seguito di accertamento, nonché il titolo giustificativo della detrazione d'imposta (art. 60, settimo comma del DPR n. 633 del 1972, estremi identificativi dell'accertamento).

Tale documento non andrà annotato nel registro di cui all'art. 23 del DPR n. 633 del 1972 e, dunque, non concorrerà alla determinazione dell'Iva dovuta sulle operazioni attive in fase di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA