

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – Rivalsa da accertamento ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del d.P.R. 26 ottobre, 1972 n. 633

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente:

QUESITO

La società [ALFA] (di seguito istante) ha esposto la questione qui sinteticamente riportata.

L'istante è una società [...] attiva nel settore della progettazione e realizzazione di impianti energetici.

In data [...], l'Agenzia delle entrate [...] ha notificato all'istante un invito a comparire per l'attivazione del procedimento di accertamento con adesione in relazione ad una contestazione formulata ai fini IVA per l'anno [...].

L'invito fa seguito ad un processo verbale di constatazione redatto in data [...] dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli [...] nei confronti dell'istante, in relazione ad una operazione di vendita senza applicazione dell'IVA verso [BETA], società oggi estinta ma all'epoca residente in [...], di [...], stoccata in Italia presso il porto di [...] e successivamente esportata (ad opera di [BETA]) in [...], all'indirizzo di una società ivi residente alla quale era stata *medio tempore* rivenduta.

In sede di verifica si è ritenuto che la cessione intervenuta tra l'istante e [BETA] avrebbe dovuto essere ordinariamente assoggettata a IVA, poiché relativa alla cessione di un bene situato in Italia.

In sede di contraddittorio il [...], in linea con la predetta posizione, avrebbe evidenziato come l'operazione in esame non sarebbe riconducibile, così come asserito dall'istante, a una "cessione all'esportazione indiretta", non imponibile ai sensi della vigente normativa, bensì integrerebbe un'operazione di cessione "interna", da assoggettare a IVA secondo le disposizioni ordinarie.

Non essendo stato raggiunto un accordo in sede di tentativo di accertamento con adesione, l'istante è, allo stato, in attesa di ricevere la notifica del relativo avviso di accertamento.

Ciò posto, l'istante chiede di conoscere se, in base alla normativa vigente, possa essergli riconosciuta la possibilità di portare in detrazione la maggiore imposta sul valore aggiunto che, in sede di acquiescenza o in altra sede, dovrà versare a titolo definitivo all'erario.

Considerato che l'estinzione della cessionaria rende materialmente impossibile l'esercizio della rivalsa così come prevista dall'articolo 60, comma settimo, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre, 1972 n. 633, l'istante ritiene corretto emettere, dopo l'effettuazione del pagamento all'erario, una nota di variazione in diminuzione recante l'indicazione degli estremi dell'avviso di accertamento, da annotare nel registro IVA acquisti di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, per computare l'imposta nell'ambito della prima liquidazione periodica.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che il diritto di portare in detrazione la maggiore imposta accertata, allorché la stessa verrà versata, a titolo definitivo, all'erario, possa essergli riconosciuto in applicazione dell'articolo 60, comma settimo, del d.P.R. n. 633 del 1972.

La predetta disposizione ha il fine di garantire il rispetto del principio di neutralità nelle ipotesi di pagamento a titolo definitivo della maggiore IVA accertata, riconoscendo al cedente/prestatore, destinatario dell'avviso di

accertamento, la possibilità di esercitarne la rivalsa e al cessionario/committente il diritto di detrarre l'imposta addebitatagli una volta pagata.

Il predetto meccanismo di neutralità andrebbe, assume l'istante, garantito anche in casi particolari, come quello in esame, in cui l'intervenuta estinzione della cessionaria verso cui agire in rivalsa renda di fatto impossibile l'esercizio del diritto medesimo.

A sostegno di tale assunto, l'istante richiama la circolare 17 dicembre 2013, n. 35/E, la quale al par. 3.5 affronta il tema della *“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”*. Al quesito 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, il documento di prassi risponde in senso positivo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 60, comma settimo, del d.P.R. 633 del 1972, dopo la modifica introdotta con il decreto-legge 24 gennaio 2012 n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, 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”*.

La norma consente l'esercizio del diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata a condizione che il cedente/prestatore abbia definitivamente corrisposto

le somme dovute all'erario. Essa mira a ripristinare, anche nelle ipotesi di accertamento, la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto di detrazione consentendo il normale funzionamento dell'IVA, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

Ciò premesso in via generale, giova evidenziare come la rivalsa a seguito di accertamento si differenzia, tuttavia, da quella ordinariamente prevista in quanto ha carattere facoltativo, si colloca temporalmente in epoca successiva all'effettuazione dell'operazione e presuppone l'avvenuto versamento definitivo della maggiore IVA accertata da parte del cedente/prestatore.

Affinché la neutralità sia effettivamente ripristinabile, con la circolare n. 35/E del 2013, è stato chiarito che il diritto di rivalsa è ammesso a condizione che l'accertamento abbia consentito l'individuazione esatta della società cessionaria e la riferibilità dell'IVA accertata alle operazioni di cessione effettuate. Tuttavia, va rilevato che, anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'IVA alle operazioni), la rivalsa, pur astrattamente configurabile, potrebbe non essere più esercitabile.

Con la risposta all'interpello n. 84 pubblicato il 26 novembre 2018, l'Agenzia ha chiarito come, pur ricorrendo le condizioni sopra indicate, la rivalsa risulta preclusa a far data dalla cancellazione della società cessionaria dal registro delle imprese ai sensi dell'articolo 2495 c.c. che ha comportato l'estinzione societaria definitiva.

Nella citata risposta, si evidenzia come ciò discenda dalla natura privatistica della rivalsa di cui all'articolo 60, comma settimo, e dal fatto che la stessa inerisca non al rapporto tributario ma ai rapporti interni tra contribuenti.

D'altronde, in caso di mancato pagamento dell'IVA da parte dell'acquirente del bene o del servizio, l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'IVA pagata all'erario ma non incassata è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica.

L'estinzione del cessionario/committente, pertanto, fa sì che il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, debba ritenersi in tali ipotesi non esercitabile.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)