



Giovedì 19/12/2013

## Rivalsa e detrazione dell'IVA pagata a seguito di accertamento definitivo

A cura di: Meli e Associati

Il contribuente destinatario di un accertamento IVA, può esercitare la rivalsa dell'imposta nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi, ma solo dopo aver pagato imposte, sanzioni e interessi contenuti in un avviso di accertamento definitivo.

Il cessionario o committente potrà, a sua volta, esercitare il diritto alla detrazione dopo aver corrisposto al cedente o prestatore l'IVA addebitatagli in via di rivalsa.

La novità è prevista dall'articolo 93 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, (cosiddetto "Decreto liberalizzazioni"), che ha modificato il settimo comma dell'articolo 60 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 che oggi prevede: "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".

In precedenza, 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.

Con la circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013 l'Agenzia Entrate risponde ai dubbi dei contribuenti su alcuni aspetti operativi.

Per esercitare la rivalsa dell'IVA pagata a titolo definitivo in sede di accertamento il cedente/commissionario deve emettere, e annotare nei registri IVA, una fattura (o una nota di variazione in aumento) con gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che dà titolo alla rivalsa.

Il diritto alla detrazione da parte del cessionario/committente è invece subordinato al pagamento dell'IVA accertata addebitatagli in via di rivalsa, con l'annotazione nel registro acquisti.

La circolare 35/E chiarisce che la norma non prevede particolari oneri a carico del committente/cessionario sul riscontro del versamento dell'imposta accertata, purché adempia agli ordinari doveri di diligenza e cautela nel verificare la correttezza e la regolarità della fattura ricevuta.

Il contribuente può addebitare in via di rivalsa l'IVA relativa all'accertamento, anche quando definisce l'accertamento utilizzando uno degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario, come, per esempio, l'adesione, l'acquiescenza e la conciliazione giudiziale. Non è invece consentita la rivalsa, né l'esercizio del diritto alla detrazione, dell'imposta versata a seguito di atti non divenuti definitivi, né in pendenza di giudizio sull'avviso di accertamento. Ovviamente, a conclusione del contenzioso, si potrà esercitare la rivalsa nei confronti del cessionario/committente di quanto già versato nel corso del procedimento tributario.

Il diritto alla rivalsa potrà essere esercitato anche in caso di rateazione degli importi dovuti al Fisco, a condizione che la prima rata, che perfeziona la procedura e rende definitivo l'accertamento, sia stata pagata a partire dal 24 gennaio 2012. In questo caso il diritto alla rivalsa potrà essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate. La Circolare 35/E chiarisce inoltre che, anche nell'ipotesi in cui l'IVA contestata sia assolta in parte mediante versamento e in parte mediante compensazione con un credito IVA riconosciuto in sede definizione dell'accertamento, sarà possibile effettuare la rivalsa per l'intero ammontare di imposta accertato.

Può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA pagata dopo l'accertamento anche l'esportatore abituale, al



quale sia stata contestata l'effettuazione di acquisti senza pagare IVA oltre il plafond disponibile. In caso di violazione constatata nel regime dell'inversione contabile, la Circolare 35/E ribadisce i chiarimenti già resi con risoluzione n. 56/E del 2009, con la quale era 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.

Un caso particolare esaminato dalla Circolare 35/E è quello del soggetto non residente e non identificato in Italia ai fini IVA, cui sia addebitata in via di rivalsa l'IVA relativa ad un accertamento. L'Agenzia Entrate, dopo aver ricordato i principi previsti dall'articolo 17, terzo comma del DPR n. 633 del 1972 concernente le modalità di esercizio dei diritti e obblighi dei soggetti non residenti, sostiene che, sebbene la disposizione preveda che la nomina del rappresentante fiscale sia comunicata alla controparte economica "anteriormente" all'effettuazione delle operazioni, a tutela del principio di neutralità dell'IVA, sia 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 osterebbe 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.

Le nuove regole si applicano agli accertamenti divenuti definitivi dopo l'entrata in vigore del Decreto liberalizzazioni (24 gennaio 2012). In ogni caso, il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è stata corrisposta l'imposta addebitata in via di rivalsa.