

Risposta n. 219

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - articolo 60, ultimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 - nota di variazione

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante), espone il quesito qui sinteticamente riportato in merito al recupero dell'IVA addebitata a titolo di rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA").

L'istante, nello svolgimento dell'attività [...], ha venduto nel [...] in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a) del decreto IVA, a seguito della presentazione da parte degli acquirenti, [BETA] [GAMMA], di lettere d'intento, rivelatesi in seguito false in base ad accertamenti effettuati dall'Agenzia delle entrate.

L'istante ha effettuato il pagamento dell'IVA non versata e contestata con avviso di accertamento avvalendosi della definizione agevolata di cui all'articolo 2 del decreto legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136.

Dopo aver effettuato il pagamento, l'istante ha esercitato nei confronti delle ditte

debitrici il diritto di rivalsa ai sensi dell'articolo 60 del decreto IVA.

Le fatture emesse non sono state pagate e l'istante ha, quindi, utilizzato gli strumenti civilistici a disposizione (decreti ingiuntivi) ottenendo in relazione alla *[GAMMA]* la certificazione dell'Ufficiale giudiziario dell'avvenuto pignoramento con esito negativo, mentre in relazione al *[BETA]* è ancora in attesa della suddetta certificazione.

Tanto premesso, l'istante chiede se, nel caso di specie, possa emettere le note di variazione in diminuzione *ex* articolo 26, comma 2, del decreto IVA, previste nell'ipotesi di procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa e, possa conseguentemente esercitare il diritto a detrazione dell'IVA addebitata in rivalsa e non incassata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, ritenendo soddisfatte le condizioni richieste dalla circolare del 17 dicembre 2013, n. 35/E, è dell'avviso di aver maturato il diritto a recuperare in detrazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 2, del decreto IVA, l'IVA addebitata a *[GAMMA]* e non incassata, e che maturerà il medesimo diritto anche nei confronti del *[BETA]*, dopo aver ottenuto la certificazione del pignoramento con esito negativo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La soluzione prospettata non è condivisibile.

L'articolo 60, ultimo comma del decreto IVA, 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".

Come già più volte chiarito dalla prassi (cfr, per tutte, la circolare n. 35/E del 2013, le risposte ad interpelli n. 84 pubblicata il 26 novembre 2018 n. 531 pubblicata 26 novembre 2019, n. 176 pubblicata il 31 maggio 2019, tutte rinvenibili nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), l'articolo 60, ultimo comma è volto a ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa (esercitabile dal fornitore soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni) e dal diritto di detrazione (esercitabile dal cliente soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia corrisposto quanto addebitatogli a titolo di rivalsa), consentendo il normale funzionamento dell'imposta, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

Con i documenti di prassi sopra richiamati è stato chiarito, tuttavia, che la rivalsa a seguito di accertamento si differenzia 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.

Ne deriva che *"anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente ..., la rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60 ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti"* (risposta n. 84) e, quindi, *"(...) in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte del cessionario o committente, l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, addebitata in rivalsa e non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica, non potendosi*

invocare altri istituti contemplati dalla disciplina Iva (nel caso specifico la nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 3 del decreto in materia IVA)"(risposta n. 531 del 2019).

Per l'effetto, come già chiarito dalla richiamata risposta 531, "(...) non risulta condivisibile la soluzione di prevedere l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'Iva, allorché successivamente all'inutile esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto Iva, il cessionario committente sia cancellato dal registro delle imprese senza che il credito dell'istante sia stato soddisfatto, ovvero all'esito infruttuoso di procedure esecutive esperibili, in presenza delle condizioni specifiche fissate normativamente, anche nei confronti di altri soggetti".

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)