

Risposta n. 349

OGGETTO: *Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 – definizione del PVC ai sensi dell'articolo 1 del D.L. n. 119 del 2018 – diritto di rivalsa dell'IVA*

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

QUESITO

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

[...].

In data [...], l'Agenzia delle entrate - Direzione Regionale [...], all'esito di una verifica fiscale a carattere generale riguardante il periodo di imposta 2015, ha consegnato all'istante un processo verbale di constatazione recante, tra l'altro, la contestazione ai fini IVA, con riguardo alle operazioni di fornitura [...] a [...], di una "omessa fatturazione di operazioni imponibili relative a cessioni di prodotti, [...]".

L'istante ha aderito alla definizione agevolata del contenuto integrale del processo verbale di constatazione in attuazione dell'articolo 1 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, che, appunto, ha previsto la possibilità di definire in via agevolata il contenuto dei processi verbali di constatazione consegnati entro il 24 ottobre 2018; in tale contesto, l'istante ha quindi definito anche il citato rilievo IVA.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere se, nel caso, in applicazione dell'articolo 60, settimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26

ottobre 1972, n. 633, possa essergli riconosciuta, in relazione alla maggiore IVA pagata a seguito della definizione agevolata del processo verbale di constatazione, la possibilità di esercitare il diritto di rivalsa nei confronti di [...] e, specularmente, se possa configurarsi in capo a quest'ultima il diritto di esercitare la conseguente detrazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che il diritto di esercitare la rivalsa nei confronti di [...] della maggiore imposta pagata a seguito della definizione agevolata del processo verbale di constatazione possa essergli riconosciuto in applicazione dell'articolo 60, settimo comma, 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 o di rettifica, la possibilità di esercitarne la rivalsa e al cessionario/committente il diritto di detrarre l'imposta addebitatagli.

Il predetto meccanismo di neutralità andrebbe garantito non solo nelle ipotesi in cui il cedente/prestatore risulti destinatario di un avviso di accertamento, ma anche nei casi, come quello in esame, in cui il pagamento della maggior IVA sia avvenuto sulla base di una definizione agevolata di quanto indicato nel processo verbale di constatazione, e cioè di un atto non ascrivibile alla categoria degli atti impositivi.

Ciò al fine di preservare la ratio della norma che deve assicurare, anche in tali casi, attraverso il meccanismo della rivalsa e della detrazione, il normale funzionamento dell'IVA e con esso, in definitiva, la neutralità dell'imposta.

Nella considerazione che un soggetto passivo non possa di norma restare inciso dal tributo, la rivalsa della maggiore IVA versata dal contribuente deve

dunque essere ammessa anche a seguito del perfezionamento della definizione agevolata di cui all'articolo 1 del d.l. n. 119 del 2018.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1 del d.l. n. 119 del 2018 ha previsto la possibilità di definire in via agevolata entro il 31 maggio 2019 il contenuto "integrale" dei processi verbali di constatazione consegnati entro il 24 ottobre 2018.

L'articolo 60, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972 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".

Il contribuente può, quindi, esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato l'imposta accertata (oltre le sanzioni e gli interessi dovuti). Inoltre, l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente è subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore.

La norma è volta a ripristinare la neutralità dell'IVA, la quale deve, per sua natura, gravare sui consumatori finali e non sugli operatori economici.

Giova evidenziare come la vigente disposizione subordini testualmente l'esercizio del diritto di rivalsa all'esistenza di un avviso di accertamento o rettifica.

Occorre dunque chiarire, ai fini della risposta al quesito in esame, se anche la definizione agevolata del processo verbale di constatazione ai sensi del citato articolo 1 - e cioè di atto di per sé non riconducibile al *genus* degli avvisi di accertamento e rettifica - legittimi il cedente a rivalersi dell'IVA, nei limiti delle somme corrisposte ai fini della definizione stessa, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

A tal riguardo, si evidenzia come la prassi sia orientata in favore di una lettura non restrittiva della norma; in particolare, con la circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013, nel fornire chiarimenti in merito all'ambito di applicazione del vigente settimo comma dell'articolo 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, ha riconosciuto l'esistenza del diritto di rivalsa a condizione che il pagamento della maggiore imposta avvenga sulla base di un accertamento che si sia reso definitivo anche attraverso gli istituti deflattivi del contenzioso ivi elencati.

Successivamente, la circolare n. 23/E del 25 settembre 2017, nel fornire risposta ad alcuni quesiti in ordine alla definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti di cui all'articolo 11 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, è tornata ad occuparsi dell'ambito applicativo del settimo comma dell'articolo 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, consentendo al cedente o prestatore, che abbia aderito validamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui al citato articolo 11 del d.l. n. 50 del 2017, di avvalersi della citata disposizione.

Una lettura non restrittiva della disposizione della predetta norma è anche alla base delle risposte ad interpello n. 128 e 129 pubblicate il 23 aprile 2019, in cui è stato chiarito che le conclusioni raggiunte dalla circolare n. 23/E del 25 settembre 2017, relativamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui al citato articolo 11 del d.l. n. 50 del 2017, sono valide - nonostante le differenze - anche per la definizione di cui all'articolo 6 del d.l. n. 119 del 2018.

Ciò premesso, una lettura della norma orientata al rispetto del principio di neutralità dell'imposta - quale è quella che peraltro ha sin qui ispirato la prassi applicativa della stessa - porta, in definitiva, a ritenere che, anche in carenza di un atto impositivo propriamente detto, debba ammettersi la rivalsa della maggiore IVA, constatata dagli organi accertatori e versata dal contribuente, a condizione che il pagamento dell'imposta sia stato effettuato a titolo definitivo.

Tale ultima condizione, afferente alla definitività del pagamento, può ritenersi soddisfatta nel caso di valida definizione agevolata del processo verbale di constatazione *ex* articolo 1 del d.l. n. 119 del 2018 e, dunque, è consentito il diritto alla rivalsa, ai sensi dell'articolo 60 del d.P.R. n. 633 del 1972, per un importo pari a quanto effettivamente pagato per la definizione - con il codice tributo PF03 (IVA - Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione - art. 1 del DL n. 119/2018) di cui alla risoluzione n. 8/E del 23 gennaio 2019.

Nel caso di pagamento rateale della somma dovuta ai fini della definizione il diritto di rivalsa può essere esercitato in proporzione al valore delle singole rate pagate.

Ne consegue come, nel caso *de quo*, la rivalsa della maggiore IVA versata dal contribuente che abbia effettuato validamente la definizione agevolata del processo verbale di constatazione di cui all'articolo 1 del d.l. n. 119 vada ammessa.

A sua volta, il cessionario/committente può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA corrisposta a titolo di rivalsa.

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)