

**Risposta n. 49**

**OGGETTO:** Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Articolo 60, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 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 e/o cedente) fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

In esito ad una attività istruttoria avviata nel 2018, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate ha consegnato all'istante, in data [...]/2018, un processo verbale di constatazione, relativo all'anno d'imposta 2015, per aver applicato, in relazione ad alcune operazioni, l'articolo 8, primo comma, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, (di seguito decreto IVA) in assenza dei relativi presupposti, essendosi i cessionari [BETA] e [GAMMA] qualificati non correttamente come esportatori abituali, avendo i medesimi fornito dichiarazioni d'intento risultate non veritiere.

In data [...]/2018 l'istante ha sottoscritto l'accertamento con adesione n. [...]/ limitando la contestazione alle sole cessioni effettuate nei confronti di [BETA], e, contestualmente ha versato la maggiore IVA definitiva, pari ad [...]/euro, unitamente

agli interessi e alle sanzioni.

In data [...] 2018 l'istante ha esercitato nei confronti del cessionario [BETA] il diritto di rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA, emettendo la fattura/nota debito n. [...] per un importo di [...] euro.

Nel corso del 2019, non ricevendo alcun riscontro dal cessionario [BETA], il cedente ha presentato al Tribunale di [...] istanza di fallimento del cessionario, e con sentenza n. [...] del [...] 2019 il Tribunale di [...] ha accolto l'istanza e ha dichiarato il fallimento di [BETA].

In data [...] 2020 il curatore fallimentare ha redatto, ai sensi dell'articolo 116 del Regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, il conto della gestione precisando di non aver potuto eseguire alcun atto di liquidazione *"in quanto la società fallita non risultava essere proprietaria di alcun bene mobile ed immobile"*.

Tanto premesso, l'istante chiede se, nel caso di specie, possa emettere la nota di variazione in diminuzione *ex* articolo 26, comma 2, del decreto IVA, prevista nell'ipotesi di procedura concorsuale 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 previste dalla circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013, 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 al cedente [BETA] e non incassata.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

La soluzione interpretativa prospettata dal contribuente 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. 176 pubblicata il 31 maggio 2019, n. 531 pubblicata il 20 dicembre 2019 e n. 219 pubblicata il 20 luglio 2020, 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](http://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 del 2018) 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).

Pertanto, come già chiarito dalla richiamata risposta 531 del 2019, non risulta condivisibile la soluzione di prevedere l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'IVA, allorché successivamente all'esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA, il credito dell'istante non sia stato soddisfatto all'esito di una procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa.

**IL CAPO DIVISIONE**

**(firmato digitalmente)**