

IVA pagata a seguito di accertamento: rivalsa e detrazione

di Attilio ed Antonino Romano

Iva recuperabile per gli atti definiti dopo il 24 gennaio 2012. Con circolare 17 dicembre 2013, n.35/E, l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti sulla possibilità di esercitare il diritto di rivalsa iva accertata su cessioni, prestazioni di servizio rese, importazioni, splafonamenti ed operazioni soggette a reverse charge.

LA NUOVA REGOLA

A seguito della procedura di infrazione n. 2011/4081 aperta contro l'Italia dalla Commissione europea, il Legislatore ha modificato, attraverso l'articolo 93 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, (cosiddetto "Decreto liberalizzazioni"), il settimo comma dell'articolo 60 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Tale disposizione, nella formulazione in vigore dal 24 gennaio 2012 prevede:

- da una parte il diritto del fornitore, al quale è stata accertata la mancata o irregolare applicazione dell'iva su di una operazione di recuperare l'iva nei confronti del proprio cliente; e
- dall'altra il diritto del cliente di detrarre l'imposta entro la dichiarazione iva del secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione.

Anteriormente all'intervento modificativo, il settimo comma dell'articolo 60 citato, precludeva infatti 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.

In base alla nuova regola il contribuente <accertato> può quindi esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta, le sanzioni e gli interessi.

Tuttavia, 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. In tal modo è scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario o committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento.

La nuova disposizione ha sollevato, sin dalla data della sua introduzione, parecchi dubbi interpretativi tra gli operatori, risolti in larga parte dall'intervento di prassi in commento.

AMBITO DI APPLICAZIONE ED EFFICACIA TEMPORALE

L'esercizio della rivalsa dell'IVA (anche quando sia stata calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria) ai sensi del richiamato art. 60, co. 7, D.P.R. n. 633/72, presuppone la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni e la conoscibilità del cessionario/committente ed opera anche in tutti i casi il cui il contribuente è contemporaneamente debitore e creditore.

Il recupero dell'iva opera quindi, come vedremo più avanti, anche nei casi di importazione, splafonamento e per tutte le operazioni soggette alla regola del reverse charge. La normativa si applica agli accertamenti divenuti definitivi successivamente alla sua entrata in vigore (24 gennaio 2012).

RIVALSA	
Atti che consentono la rivalsa dell'iva e definitività ¹ dell'atto	L'operatività della nuova disposizione presuppone, secondo gli estensori della circolare ² la definizione dell'accertamento ed il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.
IVA pagata all'Erario a titolo provvisorio	E' escluso che possa essere esercitato il diritto alla rivalsa dell'IVA relativa ad avvisi di accertamento o rettifica pagata, a tutolo provvisorio, in pendenza di giudizio. In caso di consolidamento dell'accertamento sarà consentita la rivalsa nei confronti del cessionario/committente, in base a quanto già versato.
Rateazione	Il diritto alla rivalsa Iva potrà essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate riferite ad un accertamento divenuto definitivo a partire dal 24 gennaio 2012.
Rivalsa della quota di debito IVA estinto per compensazione con un credito IVA riconosciuto in	L'ammontare di imposta oggetto di rivalsa non è limitato al minore importo dell'IVA pagata a mezzo F24 ma sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto, ivi compresa la quota di debito estinta per compensazione.

1 Accertamento resosi definitivo attraverso uno degli istituti sotto elencati:

- accertamento con adesione, di cui agli articolo 6 e seguenti del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218;
 - adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui ai commi 1-bis e seguenti, dell'articolo 5 del d.lgs. n. 218 del 1997;
 - adesione ai processi verbali di constatazione di cui all'articolo 5-bis del d.lgs. n. 218 del 1997,
 - acquiescenza di cui all'articolo 15 del d.lgs. n. 218 del 1997;
 - conciliazione giudiziale di cui all'articolo 48 del d.lgs. n. 546 del 1992.;
 - mediazione di cui all'articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546;
- o, per mancata impugnazione dell'atto di accertamento nei termini previsti dalla legge, ovvero, a seguito del passaggio in giudicato della sentenza, nell'ipotesi di contestazione, in sede giudiziale, della pretesa dell'amministrazione finanziaria.

2 Definitività tuttavia che non prevista dalla norma. In tali termini, B. SANTACROCE, Rivalsa iva <estesa> per gli effetti dopo il 24 gennaio 2012, Il Sole 24 Ore, 19.12.2013

sede di accertamento	
Assenza di partita IVA al momento della commissione della violazione di oggetto di accertamento ³	<p>La circostanza che il soggetto accertato non fosse titolare di partita IVA negli anni accertati, non osta all'addebito dell'IVA accertata in via di rivalsa, né all'esercizio della diritto della detrazione da parte del cessionario/committente, laddove in sede di controllo sia successivamente constatato che il cedente/commissionario avrebbe dovuto assoggettare ad IVA le operazioni effettuate e, conseguentemente, il cessionario/committente avrebbe avuto diritto alla detrazione dell'IVA relativa alle suddette operazioni.</p> <p>In tale evenienza il soggetto accertato potrà esercitare la rivalsa utilizzando la partita IVA attribuitagli d'ufficio in sede di accertamento.</p>

DETRAZIONE	
Nomina del rappresentante fiscale (art. 17, terzo comma DPR n. 633/72) successiva all'addebito in via di rivalsa dell'IVA accertata	E' consentito 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.
Detrazione dell'IVA liquidata in sede di accertamento di revisione	La facoltà di detrarre l'IVA pagata in sede di accertamento, va riconosciuta anche per l'imposta liquidata nel suo ammontare suppletivo dall'Agenzia delle dogane in sede di revisione. Nelle importazioni l'imposta relativa agli acquisti non è

³ Ad esempio, il caso dei venditori diretti a domicilio con reddito annuo inferiore a 5000 euro.

dell'ufficio doganale	addebitata all'importatore in via di rivalsa ma è versata direttamente da quest'ultimo, pertanto, il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l'importatore, debitore d'imposta, ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi ⁴ .
Detrazione dell'IVA pagata dall'esportatore abituale a seguito dell'accertamento dello splafonamento	La facoltà di detrarre l'IVA pagata in sede di accertamento, va riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, in deroga alle comuni regole di funzionamento del tributo, sia debitore d'imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore. L'esportatore abituale cui sia stato contestato lo splafonamento potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.
Violazione del regime dell'inversione contabile	In aderenza a quanto precisato dalla risoluzione n. 56 del 6 marzo 2009, 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. 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.

⁴ Sono stati superati i chiarimenti forniti dall'amministrazione finanziaria con risoluzione 21 agosto 2007, n. 228 che, con riguardo alle ipotesi di rettifica della bolletta doganale a seguito di una revisione dell'accertamento, ha ammesso la detrazione dell'imposta accertata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo al momento di effettuazione dell'operazione originaria, ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

<p>Rivalsa iva a seguito di fusione per incorporazione, dell'IVA accertata nei confronti della società incorporata e relativa a prestazioni di servizi rese alla società incorporante.</p>	<p>L'incorporante/committente che ha provveduto al versamento all'Erario dell'IVA accertata può comunque esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.</p> <p>Il diritto alla detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si è provveduto pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.</p>
--	---

ADEMPIMENTI		
<p>Adempimenti prodromici all'esercizio della rivalsa dell'imposta pagata in sede di accertamento ed all'esercizio della detrazione</p>	<p>Cedente/commissionario</p>	<p>Per esercitare il diritto di rivalsa iva egli dovrà emettere una fattura (o una nota di variazione in aumento di cui all'articolo 26, primo comma del DPR n. 633 del 1972), con le indicazioni previste dall'articolo 21 ovvero, a partire dal 1° gennaio 2013, con i dati semplificati di cui al successivo articolo 21-bis, (richiamando altresì, laddove emessa/e, la/e fattura/e originaria/e), e con gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa⁵</p>
	<p>Cessionario/committente</p>	<p>Il diritto alla detrazione è subordinato all'avvenuto pagamento dell'IVA accertata addebitata in via di rivalsa, mediante annotazione del documento integrativo nel registro di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972⁶.</p>

⁵ Il documento andrà annotato nel registro di cui all'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972 solo per memoria, perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa non dovrà partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale.

<p>Adempimenti prodromici all'esercizio della detrazione nell'ipotesi di coincidenza tra debitore e creditore d'imposta (importazione, splafonamento, fusione e/o incorporazione)</p>	<p>Il contribuente può predisporre un documento (al quale allegare per completezza l'atto di accertamento e l'attestato di versamento), da registrare ai sensi dell'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972, dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta versata a seguito di accertamento, nonché il titolo giustificativo della detrazione d'imposta (art. 60, settimo del DPR n. 633 del 1972, estremi identificativi dell'accertamento). Tale documento:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non andrà annotato nel registro di cui all'art. 23 del DPR n. 633 del 1972; - non concorrerà alla determinazione dell'Iva dovuta sulle operazioni attive in fase di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.
---	---

20 marzo 2014

Attilio e Antonino romano

6 La norma non prevede particolari oneri a carico del committente/cessionario in ordine al riscontro dell'avvenuto versamento all'Erario dell'imposta oggetto di accertamento, pertanto questi è tenuto solo all'osservanza degli ordinari doveri di diligenza e cautela in ordine alla verifica della correttezza e regolarità della fattura (o della nota di variazione in aumento) emessa da parte del cedente/prestatore.