Ordine dei Consulenti del Lavoro di Napoli
Rubrica "Dentro la Notizia"
Redazione a cura della Commissione Comunicazione del CPO di Napoli

Gennaio/2/2014 (*)
Napoli 9 Gennaio 2014

E' addebitabile in via di rivalsa l'IVA corrisposta in presenza di un accertamento divenuto definitivo in data successiva al 24 Gennaio 2012.
Questo e altri importanti chiarimenti, in materia di diritto alla rivalsa, sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 35/E del 17 Dicembre 2013.

Come noto, **con il c.d. *decreto sulle "liberalizzazioni"*** (*id:* **D.L. n. 1/2012, articolo 93)**, conformemente ai principi comunitari di neutralità e proporzionalità dell'imposta sul valore aggiunto, ***é stato modificato l'articolo 60, comma 7, del Dpr 633/1972,*** che - nella formulazione **in vigore dal 24 Gennaio 2012** – dispone(va):

> *"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*".

A seguito della suddetta modifica normativa, ***in conseguenza di avvisi d'accertamento divenuti definitivi, il contribuente ha diritto a rivalersi della maggiore imposta nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento effettivo della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.***

A sua volta, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello a cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa.

Prima di tale modifica era invece espressamente precluso al cedente/prestatore il diritto di rivalersi.

Orbene, l'Agenzia delle Entrate, con la ***circolare n. 35/E del 17 Dicembre 2013***, ha fornito importanti chiarimenti in ordine all'ambito di applicazione del suddetto articolo 60, intervenendo su alcune problematiche interpretative emerse a seguito dell'entrata in vigore della novella *de qua*.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare in esame, ha operato una disamina dei vari aspetti della novella normativa in materia di rivalsa, ponendo l'attenzione su particolari problematiche quali:

- ***ambito di applicazione ed efficacia temporale della normativa;***
- ***modalità di effettuazione della rivalsa dell'imposta;***
- ***detrazione dell'imposta da parte del cessionario o committente;***
- ***adempimenti a cura del cedente e cessionario in materia di rivalsa.***

AMBITO DI APPLICAZIONE ED EFFICACIA TEMPORALE DELLA NORMATIVA

Relativamente all'ambito d'applicazione della rivalsa, l'Agenzia chiarisce che ***la maggiore imposta possa essere addebitata in via di rivalsa, a seguito del relativo pagamento, anche quando sia stata calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria***, laddove sia comunque riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari o committenti.

Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui, in sede di accertamento, le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto - considerate esenti da IVA - siano ripartite forfetariamente tra operazioni imponibili ed operazioni esenti.

In merito all'ambito temporale d'efficacia, l'Agenzia chiarisce che ***il nuovo quadro normativo si applica 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.

MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLA RIVALSA DELL'IMPOSTA

Relativamente all'effettuazione del diritto di rivalsa, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che ***l'operatività dell'articolo 60, settimo comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 presuppone la definizione dell'accertamento ed il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.***

Pertanto, non è consentita la rivalsa, né l'esercizio del diritto alla detrazione, dell'imposta o della maggiore imposta versata a seguito di atti non divenuti definitivi.

Premesso quanto sopra, l'Agenzia chiarisce che, la rivalsa è ammessa anche quando l'accertamento sia reso definitivo attraverso uno dei sotto elencati istituti:

- ***accertamento con adesione, di cui agli articoli 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;***

Per quanto riguarda l'ipotesi di ***versamento di IVA in via provvisoria***, come ad esempio l'IVA versata in pendenza del giudizio avverso l'avviso di accertamento che ne contiene la liquidazione, ***poiché la stessa risulta pagata all'Erario a titolo provvisorio, l'Agenzia chiarisce che debba escludersi l'esercizio del diritto di rivalsa.***

Ciò non toglie che, laddove, in esito al giudizio, l'accertamento si consolidi, con conseguente acquisizione a titolo definitivo, da parte dell'Erario, delle somme pagate nel corso del contenzioso, si possa esercitare la rivalsa, nei confronti del cessionario/committente, di quanto già versato.

Il diritto alla rivalsa viene riconosciuto 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.

Nell'ipotesi in cui ***l'IVA contestata sia assolta in parte mediamente versamento e in parte mediante compensazione con un credito IVA*** riconosciuto in sede definizione dell'accertamento, ***sarà, inoltre, possibile effettuare la rivalsa per l'intero ammontare di imposta accertato.***

DETRAZIONE DELL'IMPOSTA DA PARTE DEL CESSIONARIO O COMMITTENTE

Sebbene la disposizione normativa faccia riferimento alle ordinarie modalità di funzionamento del tributo, che prevedono l'esercizio della detrazione da parte del cessionario o del committente a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente o dal prestatore, ***l'Agenzia delle Entrate***, nel documento di prassi in esame, ***ha riconosciuto il diritto alla detrazione anche in ipotesi in cui, non sia previsto o sia tecnicamente impossibile l'addebito dell'imposta in via di rivalsa***, quali:

- ***l'accertamento di revisione dell'ufficio doganale;***
- ***l'accertamento dello splafonamento;***

- ***l'accertamento nei confronti della società incorporata relativo a operazioni effettuate nei confronti della società incorporante.***

In tali casi, il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione decorre dal pagamento all'Erario dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

Infine, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che esula dall'ambito di applicazione dell'articolo 60, settimo comma, del DPR 633/1972, l'accertamento della violazione del regime di inversione contabile in quanto, in questa ipotesi, in sede di accertamento, è operata la compensazione dell'imposta a debito e dell'imposta a credito.

ADEMPIMENTI DA PORRE IN ESSERE PER ESERCIZIO DELLA RIVALSA E DETRAZIONE

L'Agenzia delle Entrate fornisce delle indicazioni in merito agli adempimenti da porre in essere sia in relazione all'esercizio della rivalsa dell'IVA pagata in sede di accertamento sia in merito all'esercizio della detrazione.

Adempimenti cedente

In relazione all'addebito dell'imposta, viene chiarito che ***il cedente/commissionario 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 rivalsa.

La fattura o nota di variazione andrà, poi, annotata 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.

Adempimenti cessionario

In merito, invece, agli adempimenti per l'esercizio alla detrazione viene chiarito che ***il cessionario/committente è tenuto oltre ad effettuare il pagamento dell'IVA accertata addebitata in via di rivalsa, ad effettuare l'annotazione del documento integrativo emesso dal cedente, nel registro di cui all'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972.***

La norma non prevede particolari oneri a carico del cessionario/committente 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.

Infine, l'Agenzia delle Entrate, nel documento di prassi in esame ai fini della detrazione, analizza la fattispecie in cui vi sia ***coincidenza tra debitore e creditore d'imposta*** (*id:* casi di importazione, splafonamento, fusione e/o incorporazione) chiarendo che, ***in questi casi, è necessaria la predisposizione di un documento, da registrare ai sensi dell'articolo 25 del DPR 633/1972,*** dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta versata a seguito di accertamento, nonché il titolo giustificativo della detrazione d'imposta (articolo 60, settimo comma, del Dpr 633/1972, estremi identificativi dell'accertamento).

Tale documento non andrà annotato nel registro di cui all'art. 23 del DPR n. 633 del 1972 e, dunque, non concorrerà alla determinazione dell'IVA dovuta sulle operazioni attive in fase di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

Ad maiora.

IL PRESIDENTE
Edmondo Duraccio

(*) **Rubrica riservata agli iscritti nell'Albo dei Consulenti del Lavoro della Provincia di Napoli. E' fatto, pertanto, divieto di riproduzione anche parziale. Diritti legalmente riservati agli Autori**

ED/FC/GC