

CIRCOLARE N° 25 DEL 18 - 12 - 2013

Oggetto: recupero dell'IVA pagata a seguito di accertamento

In seguito all'entrata in vigore (24/1/2012) del decreto legge 1 del 2012, l'art. 60 della legge IVA, al settimo comma 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 della originaria operazione".

Precedentemente, invece, la rivalsa per l'IVA dovuta in seguito ad accertamento era espressamente vietata. La modifica normativa si è resa necessaria per porre fine ad una procedura di infrazione attivata contro l'Italia dalla Commissione europea.

Il nuovo comma 7 dell'art. 60 su riportato consente ora al soggetto passivo 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 a condizione che l'imposta, le sanzioni e gli interessi siano stati pagati. In tal caso il cessionario/committente potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta addebitata in via di rivalsa.

La norma parla di "imposta" e di "maggiore imposta accertata", quindi, a titolo di esempio, la procedura è attivabile nei seguenti casi:

- applicazione di un'aliquota inferiore a quella dovuta;
- fatturazione originariamente senza IVA per erronea applicazione di un regime di esclusione o di esenzione e successivamente accertata come imponibile di IVA. Si può trattare di errata applicazione del principio dell'alternatività IVA/registro; delle cosiddette cessioni di denaro escluse da IVA di cui venga invece accertata l'imponibilità, in quanto le stesse rappresentano il corrispettivo di un'operazione rientrante nel campo di applicazione dell'IVA.
- è controverso se rientri nella fattispecie de quo anche l'IVA accertata in seguito ad operazioni "in nero". Infatti, molto spesso, negli accertamenti IVA per omessa fatturazione, l'Agenzia non procede all'analitica ricostruzione delle operazioni non fatturate, bensì in base a presunzioni desumibili da altri elementi. In questo caso non viene identificato il soggetto destinatario della merce o della prestazione e quindi non è possibile emettere, successivamente, un documento per la rivalsa dell'IVA. Ma quid iuris, invece, quando il cliente è identificabile con certezza?

In corrispondenza al diritto di rivalsa, diritto e non obbligo, il Legislatore ha dovuto riconoscere il diritto alla detrazione in capo al soggetto chiamato a corrispondere, tardivamente, l'IVA non versata al momento dell'effettuazione dell'operazione. Infatti in virtù del principio comunitario di neutralità dell'IVA, il cessionario/committente deve poter detrarre l'IVA pagata salve soltanto le eccezioni (oggettive e soggettive) legislativamente previste.

Con una recente circolare (n° 35 del 17/12/13) l'Agenzia delle Entrate ha fornito numerosi chiarimenti che contribuiscono a delineare la normativa in esame. Nel seguito ve ne diamo un rapido sunto.

Diritto di rivalsa

Il soggetto che subisce un accertamento ai fini IVA dal quale risulta un'imposta da pagare può addebitare l'IVA pagata ai propri clienti (cessionari di beni o committenti di servizi) con le seguenti regole:

- affinché l'IVA possa essere addebitata al cessionario/committente occorre che la medesima sia comunque riferibile a specifiche operazioni anche se la base imponibile dell'IVA accertata è stata determinata in via forfetaria;
- la nuova normativa si applica agli accertamenti divenuti definitivi dopo l'entrata in vigore (24/1/2012)
- per poter operare la rivalsa sul cessionario/committente occorre che l'accertamento sia divenuto definitivo per mancata impugnazione ovvero sia stato definito con uno degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario e che l'IVA, le sanzioni e gli interessi siano stati pagati.

Gli strumenti deflattivi del contenzioso tributario che consentono la successiva rivalsa dell'IVA sono

- accertamento con adesione ex art. 6 D. Lgs. 218/97
- adesione ai contenuti dell'invito al contraddittorio di cui ai commi 1 bis e seguenti dell'art. 5 del D. Lgs. 218/97
- adesione ai processi verbali di constatazione ex art. 5 bis D. Lgs. 218/97
- acquiescenza ex art. 15 D. Lgs. 218/97
- conciliazione giudiziale ex art. 48 D. Lgs. 546/92
- mediazione ex art. 17 bis D. Lgs. 546/92

Nel caso l'avviso di accertamento sia stato impugnato, l'IVA addebitabile è quella risultante dalla sentenza passata in giudicato

- in caso di avviso di accertamento impugnato presso la Commissione Tributaria, l'IVA pagata in sede di riscossione frazionata non può essere addebitata ai clienti in quanto si tratta di una riscossione provvisoria;
- nel caso il contribuente scelga di pagare l'IVA ratealmente, l'addebito al cessionario /committente può avvenire in relazione al pagamento delle singole rate;
- la rivalsa può essere esercitata anche nell'ipotesi in cui il debito per l'IVA accertata venga assolto mediante compensazione con altri crediti che il contribuente vanta verso l'Erario;

- qualora il soggetto accertato non fosse titolare di partita IVA al momento di effettuazione delle operazioni per le quali è stata contestata l'omessa fatturazione, è comunque possibile esercitare il diritto alla rivalsa. Infatti l'omessa apertura della partita IVA non può essere sanzionata con la preclusione della rivalsa, pena la violazione del principio di neutralità dell'IVA
- per esercitare il diritto di rivalsa la società che ha subito l'accertamento ed ha pagato l'IVA, le sanzioni e gli interessi deve emettere al proprio cliente una fattura o una nota di debito (ex art. 26 DPR 633/72) indicando gli estremi dell'avviso di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa. Il documento dovrà essere registrato nel registro delle fatture attive solo per memoria perché l'imposta (già versata in sede di accertamento) non dovrà partecipare alla liquidazione periodica del periodo né essere indicata nella dichiarazione annuale.

Esercizio della detrazione

Il soggetto che riceve dal proprio fornitore un addebito per maggiore IVA può esercitare il diritto alla detrazione alle seguenti condizioni:

- l'IVA addebitata in via di rivalsa a seguito di accertamento dovrà preventivamente essere pagata al soggetto accertato. Questa previsione, secondo alcuni, sarebbe nuovamente in contrasto con la normativa comunitaria che riconosce il diritto alla detrazione non in conseguenza dell'avvenuto pagamento bensì in relazione al momento di esigibilità dell'IVA secondo le regole generali;
- nel caso di addebito in via di rivalsa dell'IVA ad un soggetto non residente che legittimamente, anteriormente all'effettuazione dell'acquisto, non avesse effettuato la nomina del rappresentante fiscale né l'identificazione diretta, è possibile che lo stesso proceda alla nomina del rappresentante fiscale in occasione del pagamento della maggiore IVA addebitata dal proprio fornitore;
- la possibilità di esercitare la rivalsa dell'IVA addebitata in seguito ad accertamento è esercitabile anche da parte dell'importatore che abbia ricevuto una revisione del valore della merce importata;
- nel caso un esportatore abituale riceva una contestazione con addebito dell'IVA per effetto dello splafonamento del limite degli acquisti effettuabili senza IVA, lo stesso potrà esercitare il diritto alla detrazione al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha provveduto al pagamento dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi;
- nel caso di accertamento a società che, successivamente, si è fusa proprio con la società cessionaria/committente, l'IVA da accertamento deve essere versata ad opera della società incorporante o risultante dalla fusione. Tuttavia, sempre in ossequio al principio della neutralità dell'IVA, la medesima incorporante – committente che ha provveduto al versamento dell'IVA accertata può esercitare il diritto alla detrazione.
- per esercitare il diritto alla detrazione, il cessionario/committente dovrà annotare la fattura o la nota di debito ricevuta nel registro delle fatture passive senza che sia necessaria la verifica dell'avvenuto pagamento dell'IVA accertata da parte del soggetto accertato (il proprio fornitore);
- nel caso di coincidenza del soggetto accertato e del soggetto che ha diritto alla detrazione dell'IVA (ad esempio l'importatore (per l'IVA all'importazione), l'esportatore abituale che ha superato il limite degli acquisti senza IVA – splafonamento, le società fuse), per esercitare il diritto alla detrazione dovrà essere predisposto un documento da registrare sul registro delle fatture passive contenente l'importo dell'IVA pagata cui dovrà essere allegata la documentazione a supporto (ad esempio l'avviso di accertamento)

Lo studio è a disposizione per qualsiasi chiarimento