

A cura di Marco Peirolo

Rivalsa dell'IVA da accertamento e nota di variazione in diminuzione

Categoria: **IVA**
Sottocategoria: **Varie**

La rivalsa operata ai sensi dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, vale a dire a seguito dell'accertamento nei confronti del fornitore, ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma al rapporto interno fra le controparti dell'operazione. Ne discende, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, il divieto di rivalsa nei confronti del cliente che nel frattempo risulti cancellato dal Registro delle imprese e il divieto di emissione della nota di variazione in diminuzione per recuperare l'imposta non pagata dal cliente assoggettato ad una procedura concorsuale.

Di cosa si tratta?

Rivalsa dell'IVA da accertamento	2
Rapporto tra nota di variazione e rivalsa ex post dell'IVA	2
Rapporto tra rivalsa ex post dell'IVA e ravvedimento operoso	5
Riferimenti normativi	7

Rivalsa dell'IVA da accertamento



L'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 prevede che il cedente/prestatore ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari/committenti soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario/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 dell'originaria operazione.

La disciplina in esame è volta a ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa (esercitabile dal fornitore a condizione che abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'Erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni) e dal diritto di detrazione (esercitabile dal cliente a condizione che abbia corrisposto al fornitore 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.

La rivalsa a seguito di accertamento si differenzia da quella ordinariamente prevista, ex art. 18 del D.P.R. n. 633/1972, 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.

Rapporto tra nota di variazione e rivalsa ex post dell'IVA



Come recentemente ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella **risposta all'interpello n. 858 del 22 dicembre 2021**, l'emissione della nota di variazione in diminuzione dell'imposta costituisce lo strumento generale per rettificare la fattura e, a questo riguardo, è stato precisato che la procedura di rimborso di cui all'art. 30-ter del D.P.R. n. 633/1972, avendo carattere residuale ed eccezionale nel sistema applicativo dell'IVA, non può essere utilizzata in alternativa allo strumento della nota di variazione.

Il rimborso disciplinato da tale norma presuppone la sussistenza di condizioni oggettive che non consentano di esperire il rimedio di ordine generale, vale a dire l'emissione della nota di variazione in diminuzione.

Resta, tuttavia, inteso che l'istanza di rimborso non può essere presentata per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per il recupero, in detrazione, dell'imposta da parte del cedente/prestatore qualora il predetto termine sia decorso per colpevole inerzia del soggetto passivo (**risposta all'interpello dell'Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2020, n. 592**).

È, infatti, possibile **ricorrere** al rimborso in due casi, ossia laddove:

- a** il cedente/prestatore, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ex art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 (risposte ad interpello 15 dicembre 2020, n. 593 e 13 giugno 2019, n. 190);
- b** il rischio di perdita del gettito fiscale sia insussistente, circostanza che si verifica, per esempio, quando risulti accertato che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal cessionario/committente senza essere utilizzata, cioè annotata nel registro degli acquisti o in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione (risposta all'interpello dell'Agenzia delle Entrate 4 novembre 2021, n. 762 e Cass., 30 settembre 2020, n. 20843).

Divieto di variazione in diminuzione dell'IVA in caso di esito infruttuoso della procedura concorsuale o esecutiva individuale in capo al cliente

Se è vero, come sopra riportato, che la nota di variazione costituisce lo strumento generale per recuperare l'imposta addebitata in fattura, l'Agenzia delle Entrate ha messo in luce come la procedura di variazione non possa essere esperita nel caso in cui l'IVA versata all'Erario a seguito di accertamento, successivamente addebitata al cliente in applicazione dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, non sia da quest'ultimo pagata a seguito dell'esito infruttuoso della procedura concorsuale (o esecutiva individuale) alla quale è stato sottoposto.



La questione è stata chiarita dalla **risposta all'interpello n. 49 del 19 gennaio 2021**, proposto dal fornitore di un falso esportatore abituale che ha dichiarato la disponibilità di un plafond per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'IVA rivelatosi inesistente.

L'Ufficio ha preteso dal fornitore il versamento dell'imposta non addebitata in fattura e, a seguito della sottoscrizione dell'accertamento con adesione, tale operatore ha operato la rivalsa della relativa imposta nei confronti del cliente, ai sensi del citato art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972.

La nota di addebito non è stata, però, pagata, cosicché il fornitore ha chiesto al Tribunale di dichiarare il fallimento del cliente, che tuttavia si è chiuso senza consentire al fornitore di soddisfare il proprio credito siccome il cliente fallito non è risultato proprietario di alcun bene, mobile ed immobile.

Il dubbio interpretativo sollevato dall'istante attiene alla possibilità di emettere una nota di variazione in diminuzione di cui all'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, prevista nell'ipotesi di procedura concorsuale rimasta infruttuosa, con il conseguente esercizio del diritto di detrazione dell'IVA addebitata in rivalsa e non incassata.

Al di là del fatto che, a decorrere dalle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, qualora il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore ad una procedura concorsuale, la variazione conseguente può essere operata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi 3-bis e 10-bis dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale, senza quindi attenderne l'esito infruttuoso, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che, anche in presenza delle condizioni necessarie per rendere il diritto potenzialmente esistente, la rivalsa operata ai sensi dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma al rapporto interno fra le controparti dell'operazione (si veda anche la risposta all'interpello dell'Agenzia Entrate 26 novembre 2018, n. 84).

Ne discende che, in caso di mancato pagamento dell'IVA da parte del cliente, l'unica possibilità consentita al fornitore per il recupero dell'IVA pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica, ex art. 2033 c.c., non potendosi invocare gli altri istituti contemplati dalla disciplina IVA, come quello della procedura di variazione in diminuzione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 (nello stesso senso si vedano le risposte ad interpello dell'Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2019, n. 531 e 20 luglio 2020, n. 219, in riferimento al divieto di emissione della nota di variazione in diminuzione allorché, successivamente all'esercizio della rivalsa ai sensi dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, il credito del fornitore non sia stato soddisfatto all'esito di una procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa).



OSSERVA - È il caso di osservare che la posizione dell'Agenzia delle Entrate si pone in contrasto con le indicazioni della D.R.E. della Toscana, che con la risposta all'interpello n. 911-67/2019 ha ritenuto applicabile lo strumento della nota di variazione in diminuzione dopo l'esito negativo della procedura esecutiva individuale e, nello stesso senso, si è espressa anche l'AIDC con la norma di comportamento n. 195.

Nell'ipotesi in cui il cliente, rinunciando alla detrazione, non effettui il pagamento al fornitore della maggiore imposta oggetto di rivalsa, l'Associazione ha affermato che il fornitore, per non rimanere inciso da quanto versato all'Erario, è legittimato a rettificare la maggiore imposta accertata e addebitata al cliente.

Divieto di rivalsa e di variazione in diminuzione dell'IVA in caso di cancellazione del cliente dal Registro delle imprese

Considerazioni analoghe a quelle che hanno portato l'Agenzia delle Entrate ad escludere l'applicazione della procedura di variazione in caso di esito infruttuoso della procedura esecutiva individuale o concorsuale alla quale sia stato sottoposto il debitore valgono nell'ipotesi della cancellazione di quest'ultimo dal Registro delle imprese, con la sua conseguente estinzione definitiva (si veda, da ultimo, la risposta all'istanza all'interpello n. 43 del 10 febbraio 2020).



Come già chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la **circolare n. 35 del 17 dicembre 2013**, il diritto di rivalsa è ammesso a condizione che l'accertamento abbia consentito l'esatta individuazione del cliente e la riferibilità dell'IVA accertata alle operazioni effettuate.

Pertanto, la neutralità dell'imposta non è in concreto ripristinabile allorché, pur ricorrendo le condizioni necessarie a rendere il diritto di rivalsa astrattamente esercitabile (definitività dell'accertamento, effettuazione dei versamenti dovuti, individuazione del cessionario e riferibilità dell'IVA alle operazioni), il cessionario/committente risulti cancellato dal Registro delle imprese.

A decorrere dalla cancellazione del debitore dal Registro delle imprese, da cui consegue l'estinzione definitiva del medesimo, viene infatti meno la controparte contrattuale nei cui confronti esercitare la rivalsa.

Pertanto, in caso di mancato pagamento dell'IVA da parte del cessionario/committente, l'unica possibilità consentita al cedente/prestatore 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, come quello della nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Rapporto tra rivalsa ex post dell'IVA e ravvedimento operoso



Con la **risposta all'interpello n. 267 del 21 agosto 2020**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la rivalsa di cui all'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 non può essere esercitata dopo che il fornitore abbia regolarizzato, mediante ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. n. 472/1997, le operazioni erroneamente poste in essere senza applicazione dell'IVA, restando in tal caso possibile avvalersi, senza limiti temporali, della procedura di variazione in aumento di cui all'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 per recuperare, nei confronti della controparte, della maggiore imposta corrisposta all'Erario.

Nel caso di specie, l'istante ha chiesto all'Agenzia delle Entrate se:



il diritto di rivalsa dell'IVA nei confronti del cessionario, disposto dall'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, sussista anche nell'ipotesi in cui l'attività di rettifica sia promossa dal cedente per mezzo dell'istituto del ravvedimento operoso;



il diritto di rivalsa dell'IVA nei confronti del cessionario sorga, nell'ambito del ravvedimento operoso, con il pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi e se sia consentito anche con riguardo all'eventuale maggiore IVA accertata dall'Ufficio e versata in acquiescenza;

al fine di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, il cessionario - società non residente senza identificazione ai fini IVA in Italia - sia tenuto a registrarsi ai fini IVA in Italia tramite la nomina di un rappresentante fiscale, in forza dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, prima che il cedente eserciti la rivalsa dell'imposta ai sensi dell'art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972.

Emissione della nota di variazione in aumento da parte del cedente

Nella fattispecie in esame, in cui manca il presupposto dell'atto di accertamento divenuto definitivo, la norma in commento non risulta applicabile e il cedente risulta legittimato a rivalersi della maggiore imposta corrisposta all'Erario in base alla diversa norma contenuta nell'art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, il cedente deve, senza limiti temporali, rettificare la fattura in precedenza emessa senza IVA, oppure con IVA errata, attraverso lo strumento della nota di variazione in aumento, osservando le disposizioni degli artt. 21 e ss. del D.P.R. n. 633/1972 relative alla fatturazione delle operazioni e, quindi, ove possibile, esercitando la rivalsa nei confronti del cessionario.

Limiti temporali per l'esercizio della detrazione da parte del cessionario

A sua volta, quest'ultimo non può recuperare in detrazione l'IVA, addebitatagli dal cedente mediante la nota di variazione in aumento, applicando le disposizioni di cui richiamato art. 60, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972.

Occorre, dunque, verificare se sia ancora possibile esercitare il diritto alla detrazione ai sensi dell'art. 19, comma 1, ult. periodo, del D.P.R. n. 633/1972, secondo cui il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.



Nella **risposta n. 267/E/2020** è stato precisato che al contribuente che abbia ricevuto, oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, una nota di variazione in aumento ex art. 26, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, per correggere errori nella qualificazione dell'operazione originaria, non possa essere precluso il diritto alla detrazione della maggiore IVA addebitatagli. Pertanto, in assenza di elementi di frode, il cessionario può esercitare il diritto alla detrazione della maggiore IVA addebitata dal cedente mediante la nota di variazione in aumento.

Il "dies a quo" per l'esercizio del predetto diritto coincide con l'emissione della nota di variazione da parte del cedente e può essere esercitato - alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria - al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Riferimenti normativi

- [D.P.R. n. 633/1972, artt. 26, 30-ter e 60.](#)