

Risposta n. 481/2023

OGGETTO: Diritto di rivalsa del cedente della maggior IVA accertata – articolo 60, ultimo comma del d.P.R. n. 633 del 1972

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società *ALFA* - di seguito, *istante* - pone un quesito, afferente la possibilità di esercitare il diritto alla rivalsa *ex* articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), qui sinteticamente riportato:

- in data [...] luglio 2015, l'istante e la società *BETA* sono addivenuti alla sottoscrizione di una lettera di intenti con la quale è stata manifestata la volontà di procedere all'acquisto, da parte di quest'ultima, di una partecipazione pari al 70% (settanta per cento) del capitale sociale di una società a responsabilità limitata di nuova costituzione in cui conferire il ramo d'azienda di *ALFA* verso il pagamento di un prezzo;

- in data [...] dicembre 2015 la società istante ha costituito la società *GAMMA*, alla quale ha conferito successivamente ([...] dicembre 2015) il ramo d'azienda oggetto di interesse da parte della società *BETA* ;

- l'operazione di compravendita della partecipazione, dopo alcune integrazioni al contratto originario che hanno introdotto ulteriori condizioni, è stata conclusa con contratto stipulato il [...] dicembre 2016;

- in data [...] febbraio 2021, l'Agenzia delle entrate ha avviato una verifica fiscale nei confronti della società istante, in esito alla quale ha notificato al contribuente un invito a comparire per l'istaurazione di un procedimento di accertamento con adesione relativamente al periodo d'imposta 2016, mediante il quale è stata contestata una maggior IVA indebitamente detratta relativa a costi sostenuti per il ramo d'azienda conferito da *ALFA* in favore della new-co *GAMMA* e pertanto considerati non inerenti all'attività dell'istante;

- il [...] dicembre 2022, l'istante ha sottoscritto l'atto di adesione all'invito al contraddittorio con il quale, preso atto del contenuto delle memorie presentate dal medesimo, l'ufficio ha concordato di accertare una maggiore IVA a debito di € [...] per mancata fatturazione alla controparte dei costi erroneamente sostenuti; l'istante ed ha versato, il successivo [...] dicembre 2022, il [...] marzo 2023, il [...] giugno 2023 e il [...] settembre 2023, le prime quattro rate di quanto dovuto, corrispondendo € [...] a titolo di IVA;

- in data [...] febbraio 2023, l'Agenzia delle entrate ha notificato al contribuente un invito a comparire per l'istaurazione di un procedimento di accertamento con adesione relativamente al periodo d'imposta 2017, sottoscritto dalla società il [...] marzo 2023,

con cui è stata nuovamente accertata l'omessa fatturazione alla controparte dei costi in argomento sostenuti nel 2017, registrati dall'istante in contabilità e non riaddebitati nei confronti di *GAMMA*; la maggiore IVA accertata è stata quantificata in € [...];

- l'istante, avvalendosi della definizione agevolata prevista dall'articolo 1, commi da 179 a 184 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197, ha ritualmente versato in data [...] marzo 2023, [...] giugno 2023 e [...] settembre 2023 le prime tre rate di quanto dovuto, corrispondendo € [...] a titolo di IVA;

- in data [...] novembre 2022, la società *GAMMA* è stata oggetto di un'operazione di fusione per incorporazione nella società *BETA* .

Stante quanto sin qui esposto, la società istante intende conoscere se può *«esercitare il diritto di rivalersi della maggiore IVA dovuta, a seguito del perfezionamento dei procedimenti di accertamento con adesione, nei confronti della società BETA, in qualità di incorporante della società GAMMA, a norma di quanto previsto dall'articolo 60, settimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per la parte che sarà di volta in volta versata in ragione dei piani di rateazione tuttora in essere.»*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, la società istante intende *«rivalersi della maggiore IVA dovuta, a seguito del perfezionamento dei procedimenti di accertamento con adesione, nei confronti della società BETA, in qualità di incorporante della società GAMMA, a norma di quanto previsto dall'articolo 60, settimo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per la parte che sarà di volta in volta versata in ragione dei piani di rateazione tuttora in essere, secondo le modalità procedurali [...] di seguito riepilogate:*

a) *In relazione al pagamento delle singole rate dei piani di rateazione, provvedendo all'emissione di fatture con addebito di sola IVA, nelle quali siano indicati anche i riferimenti agli atti di adesione in ragione del pagamento eseguito dalla società;*

b) *Annotando tali fatture nel registro di cui all'articolo 23 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 solo per memoria, in quanto l'imposta risulta già corrisposta all'Erario al momento del versamento della singola rata da cui trae origine la rivalsa, non facendo quindi concorrere tali fatture alla liquidazione periodica del tributo.»*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 60 del decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, anche Decreto *IVA*) - così sostituito dall'articolo 93, comma 1 del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni dalla Legge 24 marzo 2012, n. 27 - rubricato "Pagamento delle imposte accertate", all'ultimo comma sancisce che «*[i]l 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.»*

Secondo quanto più volte chiarito dalla prassi amministrativa, (cfr. la Circolare n. 35/E, pubblicata nel sito istituzionale il 17 dicembre 2013, le risposte ad interpelli n. 84

del 26 novembre 2018, n. 176 del 31 maggio 2019, n. 510 del 26 luglio 2021, rinvenibili nell'apposita sezione del sito della scrivente (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli>)), il citato articolo è stato introdotto nel nostro ordinamento al fine di ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa (esercitabile dal fornitore soggetto passivo) e dal diritto di detrazione (esercitabile dell'acquirente soggetto passivo) consentendo il normale funzionamento dell'imposta, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

Si tratta di un istituto avente carattere facoltativo e natura privatistica, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti.

L'operatività della rivalsa è subordinata, tuttavia, alla presenza di determinati presupposti, tra i quali la riferibilità dell'imposta accertata a specifiche operazioni, la conoscibilità del cessionario/committente, la definizione dell'accertamento e l'avvenuto versamento dell'imposta o della maggiore imposta accertata, delle sanzioni e degli interessi.

In particolare, nel caso prospettato - preso atto che l'ufficio competente ha convenuto con l'istante, in sede di adesione all'invito al contraddittorio, di accertare l'omessa fatturazione alla controparte dei costi sostenuti con riferimento al ramo d'azienda già conferito a *GAMMA* -, il cessionario/committente è individuabile nella società incorporante, *BETA*, la quale, a seguito dell'operazione di fusione, è subentrata, ai sensi dell'articolo 2054-*bis* del Codice civile, in tutti i diritti e gli obblighi della società incorporata, *GAMMA*, proseguendo in tutti i suoi rapporti, anche processuali, anteriori alla fusione.

In merito alla definitività dell'accertamento, con la citata circolare 35/E del 2013 è stato chiarito, che l'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA si applica anche nei casi in cui, in relazione ad un accertamento operato dall'amministrazione finanziaria, il contribuente provveda a definirlo utilizzando uno degli strumenti deflattivi del contenzioso tributario previsti dall'ordinamento, tra i quali, l'istituto dell'accertamento con adesione/adesione all'invito al contraddittorio, di cui agli articoli 6 e seguenti del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218 (cfr. punto 2.1).

La circolare, proseguendo (cfr. punto 2.3), precisa, inoltre, che «[n]el caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa potrà essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate. La procedura di rateazione si perfeziona con il versamento della prima rata che rende definitivo l'accertamento. L'applicabilità della previsione di cui all'articolo 60, settimo comma è subordinata, pertanto, alla condizione che l'accertamento sia divenuto definitivo a partire dal 24 gennaio 2012.»

Quanto poi alla circostanza che l'atto di accertamento con adesione relativo al periodo d'imposta 2017 sia stato definito in via agevolata ex articolo 1, commi da 179 a 184 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, si osserva che, in tale evenienza, il contribuente beneficia dell'applicazione delle sanzioni previste rispettivamente dai commi 5 e 3 degli articoli 2 e 3 del d.lgs. n. 218 del 1997, nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge (cfr. circolare del 27 gennaio 2023, n. 2) ma non anche di una riduzione dell'importo del tributo, dovuto all'Erario per intero. Non si rinvencono, dunque, anche nell'ipotesi di definizione agevolata in parola dell'atto di

adesione, impedimenti all'applicazione della previsione di cui al citato articolo 60, ultimo comma.

Alla luce di quanto sin qui esposto e sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, si ritiene di fornire risposta positiva al quesito posto dall'istante.

In particolare, l'istante, per esercitare progressivamente il diritto alla rivalsa dell'IVA, dovrà emettere, a seguito del pagamento delle singole rate, una fattura (o una nota di variazione in aumento di cui all'articolo 26, comma 1 del decreto IVA), con le indicazioni previste dall'articolo 21 ovvero con i dati semplificati di cui all'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. A tal riguardo, diversamente da quanto ipotizzato dall'istante, la fattura/nota di variazione emessa dovrà esporre l'imponibile e l'imposta. L'emissione di una nota di variazione di sola IVA è, infatti, consentita solo in presenza di una fattura già emessa, seppur errata/incompleta, cui va fatto riferimento nel nuovo documento emesso per esercitare la rivalsa.

I documenti andranno annotati 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 (cfr. circolare 35/e del 2013, punto 4.1).

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**