

Risposta n. 531

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Rivalsa da accertamento ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

La società *[ALFA]* (di seguito istante) ha esposto la questione qui sinteticamente riportata.

L'istante è una società operante nel settore della *[...]*.

In esito ad una attività istruttoria avviata nel *[...]*, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate ha notificato all'istante quattro avvisi di accertamento per i periodi di imposta dal *[...]* al *[...]*, con i quali ha contestato al medesimo, in relazione ad alcune operazioni, di aver applicato l'articolo 8, primo comma, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, (di seguito decreto IVA) in assenza dei relativi presupposti, essendosi i cessionari (*BETA, GAMMA, DELTA, EPSILON, ZETA, ETA*) qualificati non correttamente come esportatori abituali in quanto avevano fornito dichiarazioni di intento risultate non veritiere.

L'Ufficio ha recuperato, dunque, nei confronti dell'istante l'IVA non addebitata in fattura.

Nelle more del contenzioso promosso dall'istante avverso i predetti avvisi di accertamento, e, più in particolare, in pendenza del giudizio di appello promosso dall'Ufficio avverso la sentenza di primo grado favorevole all'istante, è entrato in vigore, il 24 ottobre 2018, il decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, il quale, all'articolo 6 consentiva la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti.

L'istante ha aderito alla predetta definizione agevolata, provvedendo il [/.../] al pagamento in un'unica soluzione degli importi dovuti (pari, nello specifico, al 40% dei maggiori tributi accertati, attesa la soccombenza dell'Agenzia in primo grado) ed alla presentazione il [/.../] delle relative domande.

Una volta perfezionata la definizione agevolata delle controversie, l'istante si riserva di emettere, conformemente alle indicazioni fornite dalla circolare 17 dicembre 2013, n. 35/E, note di variazione in aumento dell'IVA, di cui all'articolo 26, comma 1, del decreto IVA, onde rivalersi nei confronti dei propri cessionari, ai sensi del successivo articolo 60, settimo comma, dell'IVA versata in sede di definizione agevolata.

Alcuni dei predetti soggetti, quali, in particolare, *ZETA* nonché le società in nome collettivo *EPSILON*, e *ETA* risultano oggi cancellati dal registro delle imprese.

Risultano invece tuttora iscritte nel registro delle imprese *BETA*, *GAMMA*, *DELTA*.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere se, in applicazione dell'articolo 60, settimo comma, del decreto IVA, possa esercitare il diritto di rivalsa nei confronti dei cessionari seppur cancellati dal registro delle imprese, trattandosi, nel caso di specie, di ditte individuali e società in nome collettivo.

Per il caso delle società di capitali iscritte nel registro delle imprese, ma inattive, lo stesso chiede di conoscere come debba procedersi nell'ipotesi in cui successivamente alla rettifica in aumento dell'IVA *ex* articolo 26, ne venga disposta la cancellazione dal registro delle imprese.

Chiede altresì se la nota di variazione in diminuzione possa essere emessa per la sola imposta versata in sede di definizione, addebitata a titolo di rivalsa e non recuperata.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene di poter esercitare la rivalsa ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del decreto IVA della maggiore imposta pagata a seguito della definizione, nei confronti della ditta individuale *ZETA* nonché delle società in nome collettivo *EPSILON*, e *ETA*, ancorché tali soggetti risultino cancellati dal registro delle imprese.

Più specificamente, l'istante ritiene che non troverebbe applicazione nel caso in cui il cessionario sia una ditta individuale o una società di persone il principio espresso nella risposta ad interpello n. 84 pubblicata il 26 novembre 2018 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli) e ribadito nella risposta ad interpello n. 176 pubblicata il 31 maggio 2019, secondo cui "*la rivalsa [dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica, ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 60 del decreto IVA, N.d.R.] risulta preclusa a far data dalla cancellazione della società cessionaria dal registro delle imprese*".

Ciò in quanto tali soggetti non hanno personalità giuridica distinta rispetto a quella del titolare dell'impresa individuale ovvero dei soci della società di persone, i quali rispondono illimitatamente delle obbligazioni della società.

Ne consegue che sebbene le imprese cessionarie dei beni abbiano perduto, con la cancellazione, la soggettività IVA, non è precluso all'istante l'esercizio del diritto di rivalsa nei confronti del titolare della ditta individuale *ZETA* e dei soci delle società in nome collettivo *EPSILON*, e *ETA*.

Ove poi la rivalsa nei confronti di tali soggetti non dovesse andare a buon fine,

l'istante ritiene possibile, all'esito dell'infruttuoso esperimento di procedere esecutive individuali, procedere alla variazione in diminuzione dell'IVA, ai sensi dell'articolo 26, comma 2 del decreto IVA.

Nei riguardi dei cessionari aventi forma di società di capitali e tuttora iscritti nel registro delle imprese ancorché inattivi, il diritto di esercitare la rivalsa potrebbe risultare in concreto vanificato laddove, considerata l'inattività di tali soggetti, dopo la rettifica in aumento dell'IVA, ne venga disposta la cancellazione.

In tal caso, l'istante da un lato non potrebbe più recuperare l'IVA versata in sede di definizione agevolata, essendosi nel frattempo estinto con la cancellazione il suo cessionario, dall'altro non potrebbe nemmeno procedere ad una successiva variazione in diminuzione, essendosi il cessionario estinto prima che si sia potuto dare impulso alle procedure esecutive a ciò propedeutiche.

L'istante, tuttavia, è dell'avviso che il diritto alla rettifica in diminuzione potrebbe, in tali fattispecie, essere esercitato in forza del principio espresso dalla Corte di giustizia dell'Unione europea con sentenza dell'8 maggio 2019, in causa C-127/18, *A-Pack CZ s.r.o.*, secondo cui *"L'articolo 90 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che prevede che un soggetto passivo non possa procedere alla rettifica della base imponibile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) in caso di mancato pagamento totale o parziale, da parte del suo debitore, di una somma dovuta a titolo di un'operazione soggetta a tale imposta, se il debitore non è più un soggetto passivo ai fini dell'IVA"*.

In tali ipotesi, l'istante ritiene di poter procedere all'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'IVA non recuperata all'esito dell'infruttuoso esperimento di procedure esecutive nei confronti dei:

- soci a responsabilità limitata che abbiano ricevuto somme in sede di liquidazione con le conseguenze di cui al secondo comma dell'articolo 2495 codice

civile;

· liquidatori cui risulti addebitabile il mancato pagamento dell'IVA chiesta in rivalsa dall'istante, sempre a norma del secondo comma dell'articolo 2495 codice civile.

In difetto dei richiamati presupposti normativi per l'estensione della responsabilità, l'istante ritiene, in conclusione, che la semplice cancellazione della società a responsabilità limitata lo legittimi di per se stessa all'emissione di una nota di variazione in diminuzione, attesa l'acclarata irrecuperabilità del tributo addebitato in rivalsa. L'istante ritiene, infine, che la nota di variazione emessa ai sensi dell'articolo 26, comma 2 del decreto IVA, per recuperare l'IVA non incassata, possa essere una nota di variazione di sola IVA, non applicandosi al caso di specie i chiarimenti di cui alla risoluzione n. 127/E del 3 aprile 2008, ove, con riferimento alle note di variazione emesse a seguito di procedure concorsuali infruttuose, è stato detto che occorre variare sia l'imponibile che la relativa imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Le soluzioni interpretative prospettate dall'istanze non sono condivisibili.

L'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA 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 di effettuazione della originaria operazione"*.

La norma è volta a ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della

rivalsa (esercitabile dal fornitore soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni) e dal diritto di detrazione (esercitabile dal cliente soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia corrisposto 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.

Tuttavia, come chiarito con la circolare n. 35/E del 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, secondo i principi espressi da ultimo nella citata risposta all'interpello n. 176, pubblicata il 31 maggio 2019, detta neutralità 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 risulti tuttavia cancellato dal registro delle imprese ai sensi dell'articolo 2495 c.c..

In tale circostanza, come del resto già chiarito con la risposta all'interpello n. 84 pubblicata il 26 novembre 2018, *"pur ricorrendo le condizioni sopra indicate, la rivalsa risulta preclusa a far data dalla cancellazione della società cessionaria dal registro delle imprese ai sensi dell'articolo 2495 c.c. che ha comportato l'estinzione societaria definitiva"*.

Con la cancellazione del cessionario dal registro delle imprese e la conseguente estinzione definitiva della stessa, infatti, viene meno la controparte contrattuale nei cui confronti esercitare la rivalsa.

Deve, dunque, escludersi la possibilità, prospettata dall'istante che, nel caso di ditta individuale o società di persone, ove l'impresa cessionaria risulti cancellata si possa agire in rivalsa anche nei confronti del titolare della ditta individuale e dei soci della società.

Del pari non risulta condivisibile la soluzione di prevedere l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'IVA, allorché successivamente all'inutile esercizio della rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA, il cessionario committente sia cancellato dal registro delle imprese senza che il credito dell'istante sia stato soddisfatto, ovvero all'esito infruttuoso di procedure esecutive esperibili, in presenza delle condizioni specifiche fissate normativamente, anche nei confronti di altri soggetti.

A tale riguardo si richiama quanto già chiarito con la risposta ad interpello n. 84 pubblicata il 26 novembre 2018, secondo cui il diritto di rivalsa ammesso dall'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA è un diritto "speciale", sicché *"anche in presenza di tutte le condizioni necessarie a rendere il diritto potenzialmente esistente ..., la rivalsa operata ai sensi dell'articolo 60 ha natura di istituto privatistico, inerendo non al rapporto tributario ma ai rapporti interni fra i contribuenti."*

Ne consegue che, in caso di mancato pagamento dell'IVA da parte del cessionario o committente l'unica possibilità consentita al fornitore 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 (nel caso specifico la nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, commi 2 e 3 del decreto IVA).

Tale posizione non risulta, peraltro, in contrasto con i principi enunciati nella citata sentenza emessa dalla CGUE in causa C-127/18, *A-Pack CZ s.r.o.*, proprio in considerazione della "specialità" della rivalsa *ex* articolo 60 ultimo comma, inerente ai rapporti privatistici tra le parti e come tale estranea alla rettifica cui fa riferimento la Corte.

Tenuto conto di quanto chiarito con riferimento al ricorso alla nota di variazione in diminuzione, deve intendersi assorbito il terzo quesito concernente l'emissione di una nota di variazione in diminuzione per il recupero della sola imposta.

IL CAPO DIVISIONE
(firmato digitalmente)