

Normativa e prassi

“Rivalsa” e “detrazione” assicurate anche con il ravvedimento operoso

24 Agosto 2020

La normativa e la giurisprudenza Ue hanno dato precise indicazioni sulla necessità che gli ordinamenti interni facilitino il meccanismo dell'Iva affinché vengano assicurati i principi che la sostengono

 Il cedente che rettifica una fattura errata tramite ravvedimento operoso può esercitare il diritto alla rivalsa sul cessionario e addebitare il tributo alla controparte tramite una nota di variazione in aumento. Il cessionario a sua volta può operare la relativa detrazione dall'emissione della nota di variazione emessa da cedente e fino alla scadenza di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto. In tal modo, viene assicurato il principio di neutralità dell'imposta, ma non trova applicazione l'articolo 60, ultimo comma del decreto Iva. È quanto chiarisce l'Agenzia delle entrate con la **risposta n. 267** del 21 agosto 2020.

L'istante che chiede il chiarimento ha regolarizzato, tramite ravvedimento operoso, alcune cessioni rilevanti ai fini Iva, effettuate nel 2019. La controparte è una società senza stabile organizzazione e senza una posizione Iva in Italia. In particolare, la società interpellante ha versato nel corso 2020 l'imposta a suo tempo non addebitata in fattura, con relative sanzioni e interessi, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso (**articolo 13** del Dlgs n. 472/1997).

Descritta la situazione, la contribuente vuole sapere se può addebitare l'Iva pagata a seguito del ravvedimento, in via di rivalsa, nei confronti del cessionario in applicazione dell'**articolo 60**, ultimo comma, del decreto Iva.

Più nel dettaglio, l'istante chiede se:

- il diritto di rivalsa dell'Iva nei confronti del cessionario sussista anche in caso di rettifica operata tramite ravvedimento operoso
- il diritto di rivalsa, in caso di ravvedimento, sorga al momento del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi, e se è esercitabile anche per l'eventuale maggiore Iva accertata dall'ufficio e versata in acquiescenza
- il cessionario (senza identificazione Iva in Italia) per acquisire il diritto alla detrazione debba registrarsi ai fini Iva nel nostro Paese tramite la nomina di un rappresentante fiscale prima della rivalsa operata dall'istante.

L'Agenzia delle entrate esclude, innanzitutto, che il contribuente possa esercitare il diritto di rivalsa rifacendosi all'articolo 60 del decreto Iva, norma che circoscrive l'istituto alle sole ipotesi in cui la maggiore imposta versata derivi da avvisi di accertamento o rettifica operati dall'amministrazione finanziaria. Nel caso in esame, infatti, precisa il documento di prassi, manca il presupposto di un atto di accertamento divenuto definitivo, condizione che rende inapplicabile la soluzione indicata dall'istante, il quale ha compiuto un atto spontaneo in via di regolarizzazione.

Tuttavia, il cedente, per recuperare la maggiore imposta versata tramite addebito al cessionario, può ricorrere legittimamente, anziché all'articolo 60, all'**articolo 26**, comma 1, sempre del Dpr n. 633/1972, che detta le regole da seguire in caso di variazione dell'imponibile o dell'imposta dovuta. La norma stabilisce che, per sanare la situazione, il cedente/commissionario deve, senza alcun limite temporale, rettificare la fattura emessa senza Iva o con imposta sbagliata, attraverso una "nota di variazione in aumento", seguendo le indicazioni fissate dagli articoli 21 e seguenti relative alla fatturazione delle operazioni e, quindi, se consentito, esercitando la rivalsa nei confronti del committente/cessionario.

Indicata la strada giusta per esercitare il diritto di rivalsa, l'Agenzia fornisce le istruzioni pratiche per il contribuente che regolarizza la sua posizione tramite ravvedimento operoso. In particolare, l'istante deve:

- emettere le note di variazione in aumento dell'Iva secondo le disposizioni del richiamato articolo 26 ed esercitare, ove le condizioni lo permettano, la rivalsa nei confronti del cessionario
- integrare, se già presentata, la dichiarazione annuale relativa al 2019
- versare la maggiore imposta, gli interessi e le sanzioni.

Se a questo punto si può ritenere chiuso il capitolo sul “diritto di rivalsa” per il cedente, non è altrettanto per il “diritto di detrazione” dell’Iva addebitata al cessionario per effetto del ravvedimento, il quale non può, evidentemente, recuperare in detrazione l’Iva, addebitatagli dal cedente mediante la nota di variazione in aumento, applicando le disposizioni l’articolo 60.

Al riguardo, occorre verificare se sia invece possibile esercitare tale diritto sulla base dell'**articolo 19** del decreto Iva, 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”*.

Per chiarire il punto, l’Agenzia ricorre, in primo luogo, agli orientamenti della Corte di giustizia Ue e alle indicazioni dettate dalle direttive unionali in materia, secondo le quali, in estrema sintesi, non deve gravare sul soggetto passivo l’imposta pagata nell’ambito di un’attività economica. Il diritto alla detrazione rappresenta, infatti, un meccanismo essenziale per assicurare il principio di neutralità dell’Iva ed è, quindi, importante che gli ordinamenti nazionali siano concepiti affinché la detrazione possa essere effettivamente utilizzata. Per i giudici europei si tratta di un diritto che *“non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte”*.

Inoltre, secondo la Corte Ue, nonostante l'articolo 167 della direttiva 2006/112 stabilisca che la detrazione possa essere operata dalla data in cui l'imposta diviene esigibile, in linea di principio, il suo esercizio è possibile, in base al successivo articolo 178, solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura. Di conseguenza, se il tributo è stato addebitato in fattura al momento della regolarizzazione dell'operazione, il termine di decadenza per esercitare la detrazione decorre non dalla consegna dei beni, ma da quando il cessionario ha ricevuto la fattura, perché solo da quel momento si verificano le condizioni formali e sostanziali che danno diritto al recupero dell’imposta versata.

Il Collegio di legittimità nazionale, sulla scia dei principi stabiliti dalla Corte di giustizia, ha affermato che *“laddove il cedente provveda ad una regolarizzazione dell'I.v.a. solo in un secondo momento, emettendo fatture che comprendono l'I.v.a., presentando dichiarazioni fiscali supplementari all'autorità nazionale competente e versando l'importo dell'IVA dovuta all'erario e sia escluso il rischio di evasione fiscale, non può negarsi il diritto del cessionario all'esercizio del proprio diritto di rimborso dell'I.v.a. di rivalsa assolta a seguito della ricezione delle fatture, essendo stato oggettivamente impossibilitato ad esercitare tale suo diritto in precedenza in ragione della mancata disponibilità delle fatture e dell'ignoranza in ordine alla debenza dell'I.v.a.”* (Cassazione civile, sezione V, n. 10103/2020).

L’Agenzia delle entrate, esaminata normativa e giurisprudenza nazionale e Ue, osserva che per assicurare il rispetto dei principi di effettività e immediatezza del diritto di detrazione, e il principio

di neutralità dell'imposta, occorre fare riferimento all'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del Dpr n. 633/1972, in combinato all'articolo 26, comma 1 dello stesso decreto. In particolare, l'amministrazione finanziaria, ritiene 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 articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, per correggere errori nella qualificazione della operazione originaria, non possa essere precluso il diritto alla detrazione della maggiore IVA addebitatagli. Pertanto, si ritiene, che, in assenza di elementi di frode, il cessionario possa esercitare il diritto alla detrazione delle maggiore IVA addebitata dal cedente mediante la nota di variazione in aumento"*. La detrazione può essere operata a partire dal momento di emissione della nota di variazione da parte del cedente e fino alla dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (articolo 19, comma 1, Dpr n. 633 del 1972).

Tornando alla vicenda oggetto dell'interpello, per detrarre quanto addebitato dal cedente, il cessionario, che risulta privo di identificazione Iva in Italia, deve innanzitutto nominare un rappresentante fiscale ai fini Iva in Italia. La [circolare n. 35/2013](#), con riferimento all'articolo 60 del Dpr n. 633/1972, ha precisato che per garantire il principio di neutralità dell'Iva, il rappresentante fiscale può essere nominato anche successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria, fino al pagamento dell'imposta addebitata per rivalsa secondo le previsioni dello stesso articolo 60.

Nel caso esaminato, quindi, trattandosi di un perfezionamento della cessione originaria, regolarizzata successivamente dall'istante con ravvedimento operoso, il cessionario può provvedere alla nomina del rappresentante fiscale anche dopo la regolarizzazione, eccetto che, naturalmente, non fosse già obbligato a identificarsi.

Riguardo al terzo quesito, l'Agenzia chiarisce che in caso di maggiore Iva versata dall'istante, emersa da controlli effettuati dell'amministrazione finanziaria, ed eventualmente pagata in acquiescenza dal cedente, la somma versata all'erario potrà essere oggetto di rivalsa alle condizioni stabilite dall'articolo 60 del decreto Iva, ultimo comma.

Il cessionario, a sua volta, sempre secondo le previsioni dello stesso articolo 60, può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

di

r.fo.

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/rivalsa-e-detrazione-assicurate-anche-ravvedimento-operoso>