

Risposta n. 20/2024

OGGETTO: Errata applicazione dell'inversione contabile – recupero dell'IVA corrisposta a titolo di rivalsa in presenza di un pro-rata di indetraibilità – 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

[ALFA], nel prosieguo istante, pone un quesito, qui sinteticamente riportato in merito al recupero dell'IVA erroneamente versata nell'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile.

Al riguardo, l'istante riferisce:

- di aver affidato alla società [BETA] (di seguito prestatore) i lavori di ristrutturazione, ampliamento e realizzazione di nuovi spazi all'interno dei propri edifici, effettuati nel corso degli anni 2015, 2016 e 2017;
- che nei confronti del prestatore e per le annualità suddette, a seguito di verifiche fiscali, sono stati emessi processi verbali di constatazione, con i quali i

verificatori hanno riscontrato come numerose prestazioni fossero state erroneamente fatturate in regime di inversione contabile nei confronti dell'istante, e di altri soggetti non riconducibili all'istante, ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera *a-ter*), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguiti decreto IVA), in luogo dell'assoggettamento ad IVA secondo le regole ordinarie, ai sensi dell'articolo 21 del decreto IVA;

- che, per i medesimi periodi d'imposta, sono stati notificati nel 2022 gli avvisi di accertamento con i quali, in sintesi, per ciascuna annualità: con riferimento agli interventi di ristrutturazione [...] è stata irrogata la sola sanzione di cui all'articolo 6, comma 9-*bis*2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, senza recupero dell'IVA, mentre, con riferimento ai lavori di fornitura e posa in opera e agli oneri di discarica e consulenze tecniche, è stata recuperata anche l'IVA dovuta ai sensi dell'articolo 21 del decreto IVA;

- che il prestatore ha provveduto a versare l'IVA a debito accertata;

- che, nel corso delle annualità oggetto di accertamento, ha integrato le fatture ricevute dal prestatore con l'IVA a debito, in applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera *a-ter*), del decreto IVA, annotandole sia nel registro acquisti di cui all'articolo 25 del decreto IVA, sia nel registro IVA vendite di cui all'articolo 23;

- che, essendo una struttura [...], la cui attività consiste principalmente nell'erogazione di prestazioni [...] esenti di cui all'articolo [...] del decreto IVA e di altre operazioni imponibili, la stessa è soggetta all'applicazione del meccanismo del pro-rata di cui all'articolo 19, comma 5, del predetto, sicché l'IVA relativa alle operazioni contestate è stata quasi completamente versata all'Erario.

Ciò posto, l'istante chiede come recuperare l'IVA che le sarà addebitata dal prestatore a titolo di rivalsa ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA, e che la medesima ha già versato quasi completamente all'Erario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene di dover adottare il seguente comportamento:

- il prestatore emetterà una fattura nei confronti dell'istante a titolo di rivalsa dell'IVA accertata e versata relativamente ai tre anni d'imposta, ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA;

- l'istante annoterà il documento integrativo nel registro IVA acquisti all'atto di ricevimento della fattura in rivalsa, e provvederà al pagamento della stessa al prestatore;

- poiché l'istante è soggetta ad un pro rata di indetraibilità pari, per l'esercizio in corso, all'87%, l'importo detraibile relativo a tale fattura di rivalsa sarà pari al 13% dell'importo totale, il restante importo, pari all'87% del totale, confluirà nella liquidazione periodica come IVA indetraibile, e l'istante provvederà poi a liquidare e versare l'IVA relativa al periodo di riferimento;

- al fine di esercitare il diritto alla detrazione dell'intero importo IVA addebitato a titolo di rivalsa dal prestatore, l'istante indicherà l'importo dell'IVA detraibile residua nel quadro VF sezione 4 rigo "Totale Rettifiche" del modello IVA annuale relativo al periodo d'imposta di ricevimento della fattura di rivalsa (es. rigo VF70 per il modello IVA 2023); tale importo sarà pari all'IVA versato a titolo di rivalsa al netto dell'IVA detratta a conguaglio nel modello IVA relativo all'esercizio di ricevimento della fattura.

Il comportamento sopra descritto consentirà il rispetto del principio di neutralità fiscale, secondo il quale la stessa operazione non può essere assoggettata due volte ad imposta, anche se in capo a soggetti diversi.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA, finalizzato a ripristinare la neutralità dell'IVA in caso di accertamento o rettifica dell'imposta, stabilisce 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»*.

Come chiarito con la risoluzione n. 75/E del 14 settembre 2016, la citata disposizione, introdotta per *«garantire la conformità delle disposizioni interne ai principi di neutralità e di detrazione, previsti dalla normativa comunitaria in termini di caratteristiche immanenti all'intero sistema dell'IVA»*, consente al contribuente, che ha subito un accertamento ai fini IVA, di riaddebitare a titolo di rivalsa al cessionario/committente la maggiore imposta accertata e versata.

Già in precedenza, la circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013 aveva precisato che *«In base alla nuova disposizione il contribuente può esercitare la rivalsa dopo*

aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi. Essa prevede, inoltre, che l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente sia subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore. In tal modo è scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario o committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento».

La norma «*mira a ripristinare, anche nelle ipotesi di accertamento, la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto di detrazione consentendo il normale funzionamento dell'IVA, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici*» (in tal senso le risposte ad interpelli n. 84, n. 176 e n. 510, pubblicate rispettivamente il 26 novembre 2018, il 31 maggio 2019 e il 26 luglio 2021, tutte rinvenibili nell'apposita sezione del sito della scrivente).

Tanto premesso, nel caso di specie, la soluzione prospettata dall'istante non è condivisibile.

In base a quanto disposto dal più volte citato articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA, infatti, una volta effettuato il pagamento dell'IVA addebitata in via di rivalsa dal prestatore - tramite emissione di una fattura, ex articolo 26, comma 1, del decreto IVA, per ciascun periodo d'imposta oggetto di accertamento, nella quale richiamare ogni fattura oggetto di integrazione - l'istante potrà esercitare il diritto alla detrazione della medesima alle condizioni esistenti al momento di effettuazione delle originarie operazioni, ossia applicando all'IVA addebitata in rivalsa il pro-rata di indetraibilità relativo a ciascun periodo d'imposta oggetto di accertamento (2015, 2016, 2017), e

non anche la percentuale applicabile nel periodo d'imposta di corresponsione dell'IVA di rivalsa.

Non è, altresì, consentito recuperare in detrazione, direttamente in sede di dichiarazione annuale, quanto già versato a seguito dell'errata applicazione del meccanismo dell'inversione contabile - poi riaddebitato in rivalsa dal prestatore - in deroga alle disposizioni che limitano il diritto a detrazione in presenza di un pro-rata di indetraibilità.

Al fine di garantire la neutralità dell'IVA, tuttavia, detto importo potrà essere chiesto a rimborso, ai sensi dell'articolo 30-ter, comma 1, del decreto IVA, secondo cui *«Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»*. In tale circostanza, il presupposto per la restituzione deve essere individuato nel momento in cui si è perfezionata la definizione degli avvisi di accertamento da parte del prestatore, da cui consegue un versamento dell'IVA non dovuto in capo all'istante.

Va da sé che, qualora la parte di IVA indetraibile versata con riferimento alla fattura originaria sia stata considerata onere deducibile ai fini delle imposte dirette, l'IVA oggetto di rimborso costituirà una sopravvenienza attiva.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**