

IVA

Rivalsa dell'Iva da accertamento preclusa se il cliente è estinto

di Marco Peirolo

L'estinzione del cessionario/committente esclude il diritto del cedente/prestatore di portare in detrazione la maggiore imposta accertata, allorché la stessa verrà versata, a titolo definitivo, all'Erario.

È il chiarimento reso dall'Agenzia delle Entrate nella [risposta all'interpello n. 176 del 31 maggio 2019](#), sull'applicazione dell'[articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972](#), che – al fine di garantire il **rispetto del principio di neutralità** nelle ipotesi di pagamento a titolo definitivo della **maggior Iva accertata** – riconosce al cedente/prestatore, destinatario dell'avviso di accertamento, la possibilità di **esercitarne la rivalsa** e al cessionario/committente il **diritto di detrarre l'imposta** addebitatagli una volta pagata.

Tale disposizione, infatti, dopo la modifica introdotta con il **D.L. 1/2012**, 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 **cessazione dell'attività** e la **perdita dello status di soggetto passivo** da parte del cessionario/committente rendono **tecnicamente impossibile**, da un lato, l'**effettivo esercizio del diritto alla rivalsa** da parte del cedente/prestatore che ha **versato l'Iva accertata all'Erario** e, dall'altro, l'**esercizio del diritto alla detrazione** da parte del cessionario/committente.

Tuttavia, in ossequio ai **principi di neutralità e proporzionalità**, si potrebbe ritenere che debba essere riconosciuto al cedente/prestatore che ha versato la maggiore Iva accertata il **diritto alla detrazione**.

A sostegno di tale assunto, rileverebbe l'indicazione contenuta nella [circolare AdE 35/E/2013](#) (§ 3.5), in cui l'Agenzia delle Entrate, nell'affrontare il tema della rivalsa, a seguito di **fusione per incorporazione**, dell'Iva accertata nei confronti della **società incorporata per prestazioni di servizi rese alla società incorporante**, ha chiarito che quest'ultima – se ha **versato l'Iva accertata nei confronti della società incorporata**, relativa ad operazioni rese nei suoi stessi confronti – può **esercitare la detrazione**.

Già con la [risposta all'interpello n. 84 del 26 novembre 2018](#), l'Agenzia ha **escluso la rivalsa** a far data **dalla cancellazione del cessionario/committente dal Registro delle imprese** ai sensi dell'[articolo 2495 cod. civ.](#), che ha comportato l'**estinzione societaria definitiva**.

Nessuna rilevanza è stata riconosciuta alla circostanza che, per effetto di un'**operazione straordinaria di fusione per incorporazione**, il soggetto che ha titolo ad effettuare la **rivalsa** (fornitore incorporante) è venuto a **coincidere** con quello che la dovrebbe **subire** (acquirente incorporato), rendendo tecnicamente impossibile l'**esercizio della rivalsa dell'Iva** accertata nei confronti dell'acquirente dei beni/servizi cui afferisce l'imposta.

Nella citata risposta, è stato infatti evidenziato come l'esclusione della rivalsa discenda dalla **natura privatistica della rivalsa** di cui all'[articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) e dal fatto che la stessa inerisca non al rapporto tributario, ma ai **rapporti interni tra contribuenti**.

D'altronde, in caso di **mancato pagamento dell'Iva da parte dell'acquirente del bene/servizio**, 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**.

In più, sempre nella [risposta all'interpello n. 84/2018](#), è stato rilevato che, nello specifico caso in esame, **data l'identità della compagine societaria tra la società istante e la cessata acquirente**, la scelta di chiudere definitivamente quest'ultima, con preclusione della futura rivalsa, è **imputabile alla volontà manifestata dagli stessi soci** dell'istante successivamente all'inizio del controllo fiscale.

Inoltre, l'istante ha dichiarato, in sede di **documentazione integrativa**, di non avere intrapreso, pur avendone facoltà, **alcuna azione volta a rendere effettivo il diritto di rivalsa dell'Iva accertata**, nei confronti della **società cessionaria**, con riferimento alle rate versate, nei termini definiti in sede di adesione, neanche nell'arco temporale in cui ne avrebbe avuto facoltà, cioè nel periodo compreso tra la **data di perfezionamento dell'adesione** e la **data degli eventi successivi** che hanno condotto alla **chiusura della partita Iva** e alla cancellazione definitiva della medesima società dal Registro delle imprese.

Sulla base delle predette considerazioni, l'Agenzia delle Entrate ha concluso affermando “*che la società istante abbia posto in essere comportamenti incompatibili con la volontà di esercitare la rivalsa facoltativa di cui all'articolo 60, comma settimo, del d.P.R. n. 633/1972, tali da pregiudicarle definitivamente l'esercizio del predetto diritto*”.

Con il nuovo documento di prassi, cioè la [risposta all'interpello n. 176/2019](#), l'Agenzia – a fondamento dell'**esclusione della rivalsa in capo al cedente/prestatore** – considera **di per sé sufficiente** l'intervenuta **estinzione del cessionario/committente**, che “*fa sì che il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, debba ritenersi in tale ipotesi non esercitabile*”.

Di conseguenza, **l'unica possibilità consentita al cedente/prestatore** per il recupero dell'Iva pagata all'Erario ma non incassata è quella di **adire l'ordinaria giurisdizione civilistica**.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)