

Risposta n. 141/2024

OGGETTO: IVA – Debito estinto in sede di accertamento mediante compensazione con il credito di cui è stato denegato il rimborso – possibilità di ricorrere all'articolo 60, settimo 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 consortile a responsabilità limitata *[ALFA]*, nel prosieguo istante o Consortile, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Il [...] le imprese riunite *[BETA]* ed *[GAMMA]* si aggiudicavano dei lavori nel porto di [...] e, al solo fine di eseguirli, costituivano la società consortile istante.

I lavori aggiudicati venivano eseguiti direttamente dalla Consortile che, dunque, sosteneva tutti i costi per l'acquisto dei beni e servizi necessari per l'esecuzione dei lavori appaltati.

Le operazioni passive, ricorrendone i requisiti dell'imponibilità ai fini IVA, venivano fatturate da soggetti terzi alla Consortile, con addebito, a titolo di rivalsa, della relativa IVA; tale imposta veniva, quindi, corrisposta dall'istante ai predetti soggetti terzi e, successivamente, detratta *ex* articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA).

Tutti i costi così sostenuti dalla Consortile venivano, in seguito, "ribaltati" pro-quota alle menzionate società consorziate senza alcun addebito d'imposta IVA, «*ai sensi e per gli effetti del combinato disposto (applicabile *ratione temporis*), degli articoli 1, 7, comma 5 e 9, comma 1, n. 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, secondo cui i servizi: "prestati nei porti, ... che riflettono direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti ovvero il movimento di beni o mezzi di trasporto....", "non si considerano effettuati nel territorio dello Stato....".*».

Sulla base delle medesime disposizioni normative richiamate dall'istante, anche i servizi oggetto di aggiudicazione del contratto di appalto venivano a loro volta direttamente fatturati, rispettivamente per la quota loro spettante, dalle società consorziate (*[BETA]* ed *[GAMMA]*) al [...] (Ente committente/appaltante) senza alcun addebito, a titolo di rivalsa, dell'IVA.

L'Agenzia delle Entrate - Ufficio di [...], ai sensi dell'articolo 54, comma 5, del decreto IVA, ed alla luce di quanto specificato con la risoluzione n. 355/E del 14 novembre 2002, contestava alla Consortile, mediante avvisi di accertamento emessi nel 2005, la mancata applicazione dell'IVA (con aliquota del 20 per cento) alle fatture emesse nei confronti delle proprie consorziate, e procedeva alla rettifica delle dichiarazioni (Modello IVA 2002 e 2003) presentate dall'istante, per gli anni d'imposta 2001 e 2002.

In particolare, per l'anno di imposta 2001, veniva notificato l'avviso di accertamento n. [...], con il quale veniva contestata la mancata applicazione dell'IVA per un importo pari a 736.426 euro; a fronte di un credito IVA dichiarato pari a 754.526 euro, veniva, dunque, recuperato a tassazione, quale credito IVA non spettante, l'importo di 736.426 euro ed irrogata la sanzione amministrativa pecuniaria pari ad 736.426,74 euro, confermando contestualmente il credito indicato al rigo VL 032.001 - pari a 754.526 euro - da riportare per l'anno successivo.

Per l'anno d'imposta 2002, veniva notificato l'avviso di accertamento n. [...], con il quale veniva contestata la mancata applicazione dell'IVA per un importo pari a 1.608.296 euro. Considerato che per tale annualità l'istante aveva esposto un credito IVA pari a 1.762.799 euro, di cui 1.600.000 euro chiesto a rimborso con modello VR, l'Ufficio provvedeva ad annullare per intero la parte del credito IVA chiesto a rimborso - oggetto successivamente di un apposito provvedimento di diniego per mancanza del presupposto relativo alla presenza di operazioni non imponibili - e a recuperare a tassazione la parte residua dell'IVA dovuta (pari a 8.296 euro), quale credito non spettante, con contestuale irrogazione delle sanzioni per un importo pari a 1.608.295 euro. Si confermava nella misura indicata nel VL 026.001, pari a 163.378 euro, il credito da riportare per l'anno successivo.

Entrambi gli avvisi di accertamento ed il diniego di rimborso venivano impugnati dall'istante dinanzi la Commissione Tributaria Provinciale di [...] che accoglieva i ricorsi. Avverso la sentenza di primo grado, l'Ufficio di [...] proponeva appello che la Commissione Tributaria Regionale della [...] - Sez. di [...] accoglieva parzialmente,

riconoscendo la fondatezza del rilievo ai fini IVA e confermando l'annullamento delle sanzioni.

Infine, la Corte di Cassazione respingeva il ricorso proposto dall'istante confermando la sentenza di secondo grado.

A seguito della decisione della CTR di [...], l'Ufficio iscriveva a ruolo le somme derivanti dagli avvisi di accertamento indicati e, il [...], il concessionario della riscossione notificava all'interpellante la cartella di pagamento n. [...], con iscrizione a ruolo di una somma complessiva pari ad 2.407.687,50 euro, così suddivisa:

- 1.604.147,50 euro per imposta sul valore aggiunto dell'anno 2002;
- 74.592,86 euro per compenso per il concessionario;
- 696.551,61 euro per interessi sull'imposta;
- 32.389,65 euro per interessi sul compenso del concessionario.

Il ruolo e la cartella di pagamento venivano impugnati dinanzi la competente Commissione Tributaria Provinciale di [...], che, con sentenza n. [...], depositata il [...], annullava il ruolo, rideterminando l'imposta dovuta in 8.295 euro, più accessori, così come indicato nell'avviso di accertamento n. [...] relativo all'anno di imposta 2002.

Detta pronuncia veniva confermata in appello dalla Commissione Tributaria Regionale che, con sentenza - non impugnata nei termini di legge e, quindi, passata in giudicato - rigettava il ricorso dell'Ufficio di [...].

L'istante si avvaleva della disposizione agevolativa di cui all'articolo 1, commi da 231 a 252, della legge n. 197 del 29 dicembre 2022 e, il 28 giugno 2023, rottamava il ruolo di 14.579,50 euro, per l'anno 2002, con il versamento dell'importo dovuto pari ad 8.300,88 euro.

Il [...], il concessionario della riscossione notificava una seconda cartella di pagamento n. [...], con iscrizione a ruolo n. [...] di una somma complessiva pari ad 1.128.288,11 euro, così suddivisa:

- 736.426,74 euro per imposta sul valore aggiunto dell'anno 2001;
- 22.092,80 euro per compenso per il concessionario;
- 358.992,90 euro per interessi sull'imposta;
- 10.769,79 euro per interessi sul compenso del concessionario.

Il ruolo e la cartella di pagamento venivano impugnati dinanzi la competente Commissione Tributaria Provinciale di [...] che, con la sentenza n. [...], depositata il [...], confermava l'iscrizione a ruolo, per l'importo di 736.426,74 euro, più accessori così come indicato nell'avviso di accertamento n. [...] per l'anno d'imposta 2001.

L'appello proposto dall'interpellante avverso detta sentenza veniva rigettato dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di [...] con sentenza n. [...], depositata il [...], che, non essendo impugnata innanzi la Corte di Cassazione, passava in giudicato.

Anche con riguardo a questa seconda cartella di pagamento, l'interpellante si avvaleva delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 1, commi da 231 a 252, della legge n. 197 del 2022 e, il 27 aprile 2023, rottamava il ruolo di 736.426,74 euro, per l'anno 2001, procedendo al versamento rateizzato delle somme dovute.

Tanto premesso, l'istante chiede se il diniego di rimborso del credito IVA, successivo all'avviso di accertamento n. [...], per l'anno di imposta 2002, resosi definitivo a seguito di sentenza passata in giudicato, possa considerarsi una modalità di "pagamento" della pretesa creditoria dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'esercizio della rivalsa di cui all'articolo 60, settimo comma, del decreto IVA.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante - richiamati l'articolo 60, settimo comma, del decreto IVA, le circolari n. 35/E del 17 dicembre 2013 e n. 23/E del 25 settembre 2017, punto 6.3, le risposte ad interpello n. 128 e n. 129 pubblicate sul sito *internet* della scrivente il 23 aprile 2019, e le successive risposte n. 349 e n. 153, pubblicate rispettivamente il 28 agosto 2019 e il 27 maggio 2020 - è dell'avviso che nella nozione di «*pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi*» emergenti da un avviso di accertamento, cui fa riferimento il citato articolo 60, settimo comma al fine dell'esercizio del diritto di rivalsa nei confronti dei cessionari/committenti, vada ricompreso non solo il versamento diretto di quanto dovuto, ma anche l'assolvimento dell'obbligo tramite la compensazione con un credito di cui è denegato il rimborso.

In altre parole, secondo l'istante, le ragioni creditorie dell'Erario sono state soddisfatte - in parte con il provvedimento di diniego del rimborso (per un importo pari a 1.600.0000 euro), ed in parte con il recupero del credito non spettante (per un importo pari a 8.295 euro) e, pertanto, l'ammontare dell'IVA che potrà essere oggetto di rivalsa nei confronti delle proprie consorziate (mediante l'emissione di una nota di variazione ai sensi dell'articolo 26, comma 1 del decreto IVA) «*non dovrà essere limitato al minore importo dell'IVA pagata su quanto indicato nell'avviso di accertamento (Euro 8.296,00), ma sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto (Euro 1.608.296,00), ivi compresa la quota di debito estinta per effetto del diniego di rimborso (Euro 1.600.000,00)*».

Secondo l'istante, infine, le consorziate potranno, a loro volta, esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a

quello in cui verrà corrisposta l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento dell'effettuazione della originaria operazione, in conformità a quanto disposto dal citato articolo 60, settimo comma, del decreto IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso senza entrare nel merito della correttezza dell'ammontare degli importi indicati nell'istanza, né dell'effettivo versamento di quanto dovuto, prendendo atto degli esiti del contenzioso instauratosi sulla vicenda oggetto di interpello e di quanto affermato dall'istante, la cui veridicità potrà essere oggetto di controllo da parte degli organi competenti.

L'articolo 60, settimo 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».*

Come più volte chiarito dalla prassi (cfr circolare n. 35/E del 2013, risposta ad interpello n. 176, pubblicata sul sito *internet* della scrivente il 31 maggio 2019), la norma consente l'esercizio del diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata a condizione che il cedente/prestatore abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario. Essa mira a ripristinare, anche nelle ipotesi di accertamento, la neutralità

garantita dal meccanismo della rivalsa e dal diritto alla detrazione, consentendo il normale funzionamento dell'IVA, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

Affinché la rivalsa sia esercitabile e la neutralità ripristinabile debbono, tuttavia, ricorrere talune condizioni: la definitività dell'accertamento e il pagamento della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. Occorre cioè che il cedente/prestatore abbia effettivamente versato quanto dovuto sulla base di un accertamento reso definitivo.

Al verificarsi delle predette condizioni, il cedente/prestatore può esercitare il diritto di rivalsa nei confronti del cessionario/committente, che, sua volta, 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 addebitatagli ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

Ciò premesso in via generale, nel caso in esame, con riferimento all'accertamento relativo all'anno d'imposta 2002, sembrano ricorrere tutte le condizioni normativamente previste affinché l'istante possa esercitare la rivalsa ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del decreto IVA: l'atto impositivo è divenuto definitivo a seguito del passaggio in giudicato della sentenza emessa dalla Corte di Cassazione, e l'istante afferma di aver provveduto al pagamento in via agevolata, in un'unica soluzione, della maggiore imposta accertata iscritta a ruolo (pari a 8.296 euro) avvalendosi della rottamazione-*quater*, ai sensi della legge n. 197 del 2022.

Al riguardo, si rammenta che l'articolo 1 della legge n. 197 del 2022, ai commi dal 231 al 252, disciplina la definizione agevolata dei carichi fiscali affidati agli agenti

della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 (cd. rottamazione-*quater*). In base al comma 231, i debiti in parola *«possono essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento»*. Il successivo comma 232 prevede, inoltre, che *«Il pagamento delle somme di cui al comma 231 è effettuato in unica soluzione, entro il 31 ottobre 2023, ovvero nel numero massimo di diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, con scadenza rispettivamente il 31 ottobre e il 30 novembre 2023 e le restanti, di pari ammontare, con scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024»*.

Pertanto, l'assolvimento, seppur mediante l'istituto della rottamazione-*quater*, dell'imposta dovuta (pari a 8.296 euro), consente di esercitare la rivalsa, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma del decreto IVA, dell'IVA effettivamente versata (in linea con quanto già chiarito in altre sedi con riferimento ad altri istituti definitivi - cfr risposte ad interpello n. 128 e n. 129, pubblicate il 23 aprile 2019 e la risposta ad interpello n. 422 del 22 giugno 2021, consultabili nella già richiamata sezione del sito della scrivente).

Nel caso di specie, inoltre, l'istante potrà esercitare la rivalsa anche della quota del debito IVA, relativa al periodo d'imposta 2002, estinta mediante compensazione, ad opera dell'ufficio, con il credito IVA di cui è stato denegato il rimborso (1.600.000 euro).

Tale soluzione è, infatti, in linea con quanto già chiarito con la circolare n. 35/E del 2013, ove al punto 2.4 è stato precisato che, *«La compensazione, modalità di estinzione delle obbligazioni diversa dall'adempimento, è ugualmente soddisfattiva delle ragioni creditorie dell'Erario, pertanto nell'ipotesi in cui l'IVA accertata sia assolta in parte mediamente versamento, in parte mediante compensazione con un credito IVA riconosciuto in sede definizione dell'accertamento, l'ammontare di imposta oggetto di rivalsa non sarà limitato al minore importo dell'IVA pagata a mezzo F24 ma sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto, ivi compresa la quota di debito estinta per compensazione»*.

Con riguardo, infine all'avviso di accertamento relativo al periodo d'imposta 2001, poiché ai fini della definizione l'istante ha optato per il pagamento mediante versamento rateale dell'importo dovuto, occorrerà attendere l'efficacia della definizione stessa, ai sensi del comma 244 dell'articolo 1 della legge n. 197 del 2022 e, pertanto, la rivalsa dell'IVA potrà essere esercitata soltanto a seguito del completo versamento degli importi dovuti.

Come ipotizzato dall'istante, i cessionari/committenti potranno, a loro volta, esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta addebitatagli in rivalsa *«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»*.

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**