

Risposta n. 569/2022

OGGETTO: IVA - Detrazione a seguito di rivalsa "tardiv"- Art. 60, comma 7, d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito "la Società" o "l'Istante") fa parte attualmente del gruppo multinazionale BETA e svolge attività di fabbricazione e produzione di imballaggi metallici per alimenti. Giova evidenziare che all'epoca dei fatti in questa sede rilevanti la Società apparteneva al gruppo multinazionale GAMMA. Nell'anno 2021, il gruppo GAMMA ha ceduto, su scala internazionale, una parte del proprio *business*, segnatamente la divisione *packaging* per alimenti e beni di consumo, al fondo DELTA con la conseguente uscita della Società dal perimetro del gruppo GAMMA, l'assunzione della attuale denominazione ALFA e la inclusione nel nuovo gruppo multinazionale BETA. All'epoca dei fatti da cui origina la vicenda di cui qui si tratta la Società ALFA,

appartenente, come detto, al gruppo BETA ed inizialmente denominata EPSILON, svolgeva - al pari della "successiva" ZETA e dell'attuale ALFA - attività industriale di produzione e vendita di imballaggi e contenitori per alimenti.

Alla luce di quanto sopra, l'Istante è attualmente titolare di tutte le posizioni giuridiche soggettive, attive e passive, inclusi i rapporti con l'amministrazione finanziaria, di cui erano in origine titolari EPSILON e ZETA.

Nel periodo compreso tra il ed il , i militari della Guardia di Finanza e gli organi accertatori dell'Agenzia delle Entrate hanno effettuato una serie di controlli fiscali relativamente a forniture di banda stagnata (comunemente: latta) effettuate da talune ferriere ed altri operatori del settore dell'acciaio nei confronti di intermediari commerciali (*traders*) attivi nel territorio della regione I *traders* acquistavano la merce dai suddetti fornitori per poi rivenderla alle imprese manifatturiere (incluse, appunto, alcune società del gruppo GAMMA, tra cui la *ex* EPSILON le quali utilizzavano la banda stagnata per la fabbricazione di barattoli e contenitori per alimenti). La consegna della banda stagnata era effettuata, per espressa previsione contrattuale, direttamente dalle ferriere alle aziende manifatturiere, senza transitare fisicamente per i *traders*. All'esito dei suddetti controlli fiscali, è emerso che i *traders*, dopo aver acquistato la banda stagnata senza applicazione dell'IVA in forza di mendaci "dichiarazioni di intenti" (non possedendo, cioè, i requisiti indispensabili ai fini della qualifica di "esportatore abituale"), avevano evaso il versamento dell'IVA all'Erario.

Anche in ragione della sopravvenuta irreperibilità dei *traders* al momento della individuazione della frode IVA, l'Agenzia delle Entrate, al fine di recuperare l'IVA evasa dai *traders* medesimi (di seguito: *missing traders*), si è orientata nel modo seguente:

a) ha contestato alle ferriere ed agli altri fornitori l'omessa applicazione dell'IVA sulle vendite di banda stagnata nei confronti dei *missing traders*, ritenendo che tali società avrebbero potuto individuare l'assenza, in capo ai *missing traders*, della qualifica di esportatori abituali,

ed al contempo

b) ha contestato alle società acquirenti finali della banda stagnata (tra le quali la Società, di cui qui si tratta), la detrazione dell'IVA pagata ai *missing traders*, a fronte della fattura di vendita, in quanto, anche in tal caso - a giudizio degli organi verificatori - le aziende manifatturiere avrebbero potuto individuare delle anomalie nell'attività dei *missing traders*.

Tanto premesso, ai fini del presente interpello, assumono rilievo, in particolare, le forniture di banda stagnata effettuate (negli anni -) dalla SIGMA (uno dei fornitori) nei confronti dei *missing traders*, e da questi ultimi alla Società.

A tale riguardo, la Società fa presente quanto segue:

a) stando alle informazioni fornite da SIGMA, le contestazioni fiscali elevate nei suoi confronti (i.e. omessa fatturazione dell'IVA sulle cessioni di banda stagnata ai *missing traders*) sono state oggetto di contenzioso tributario definito nell'anno attraverso l'istituto della definizione delle liti fiscali pendenti (art. 6 del decreto legge del 23 ottobre 2018 n. 119). Il pagamento degli importi oggetto di definizione è in corso di esecuzione;

b) le contestazioni elevate nei confronti delle società del gruppo GAMMA (i.e. asserita illegittima detrazione dell'IVA pagata ai *missing traders*), tra cui la Società ALFA, sono state altresì fonte di contenzioso, anche esso definito in via stragiudiziale e

transattiva nell'anno, secondo le modalità illustrate nel prosieguo. Si sottolinea, per meri fini di completezza, che, all'epoca dei fatti, le società del gruppo GAMMA hanno proclamato in tutte le sedi competenti la loro totale estraneità alla frode perpetrata dai *missing traders*: ed infatti, tutti i procedimenti penali connessi alla incresciosa vicenda *de qua*, si sono conclusi con altrettanti provvedimenti di archiviazione.

Accade oggi che SIGMA eserciti la rivalsa "tardiva" dell'IVA pagata all'Erario - a seguito di accertamento e definizione del conseguente contenzioso - nei confronti della Società ALFA in quanto originariamente destinataria finale di talune forniture della banda stagnata.

Tale iniziativa si fonda sull'art. 60, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972 n. 633, ai sensi del quale *"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..."*.

SIGMA, indirizzando la propria iniziativa di rivalsa "tardiva" nei confronti delle società destinatarie finali della merce, e non già nei confronti dei *missing traders*, propone dunque una interpretazione "sincretica" della fattispecie in esame. Secondo tale interpretazione, il *focus* si pone sul rapporto tra primo fornitore (SIGMA) e destinatario finale della banda stagnata (EPSILON/ZETA), sicché l'operazione originariamente triangolare viene ricondotta ad una "vendita diretta" effettuata dalla società SIGMA alla Società ALFA, destinataria finale di talune forniture di banda stagnata.

Prima di procedere all'esercizio della rivalsa nei confronti della Società ALFA, SIGMA ha chiesto chiarimenti all'Agenzia delle Entrate avvalendosi dell'istituto dell'interpello ordinario previsto dallo Statuto del Contribuente.

In particolare, SIGMA ha chiesto all'Agenzia delle Entrate se, a fronte dei pagamenti effettuati nell'ambito della definizione agevolata (IVA e sanzioni ridotte), fosse legittimata ad esercitare la rivalsa *"nei confronti dei soggetti che gli atti impositivi notificati a SIGMA hanno qualificato come i reali cessionari della merce oggetto delle cessioni contestate e quindi nei confronti di ZETA..."* ed altri e quali fossero *"le formalità che SIGMA è tenuta ad adempiere per esercitare la rivalsa"*.

SIGMA ha altresì chiesto all'Agenzia delle Entrate se le società destinatarie delle fatture per rivalsa "tardiva" - tra le quali, la Società ALFA - fossero legittimate alla detrazione dell'IVA, secondo gli ordinari principi che soprassedono alla detrazione dell'IVA, nonché nel quadro dell'applicazione dell'art. 60 del d.P.R. n. 633 del 1972 prima citato.

L'Agenzia delle Entrate, in sede di risposta all'istanza, ha riconosciuto la possibilità di emissione delle fatture di rivalsa "tardiva" nei confronti *"dell'effettivo cessionario/committente dell'operazione originaria, laddove non coincidente con quello cartolare indicato nelle fatture contestate dall'Amministrazione finanziaria"*. SIGMA, sulla scorta della predetta Risposta ad Interpello, ha quindi richiesto alla Società, destinataria finale di alcune forniture di banda stagnata, il pagamento dell'IVA dalla stessa versata all'Erario, ai sensi del citato art. 60 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Quanto, invece, al quesito sulla detraibilità dell'IVA da parte dei destinatari finali della merce, tra cui la Società, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver dichiarato

l'inammissibilità del quesito *de quo* - ritenendo che il tema della detrazione dell'IVA non fosse "*fattispecie concreta e personale riferibile all'istante*" - ha incidentalmente affermato che il diritto alla detrazione dovrebbe sussistere per le società destinatarie finali della banda stagnata, a condizione che le società destinatarie delle fatture in parola non abbiano già detratto l'IVA sulla medesima fornitura.

Tanto premesso, la Società ritiene necessario formulare, a sua volta, la presente istanza di interpello per chiedere chiarimenti in merito alla spettanza del diritto alla detrazione dell'IVA ad essa addebitata da SIGMA a titolo di rivalsa "tardiva".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene di poter esercitare legittimamente il diritto a detrazione dell'imposta ad essa addebitata a titolo di rivalsa "tardiva" dalla società SIGMA in virtù delle seguenti argomentazioni.

Per quanto riguarda l'esistenza e l'effettività del diritto di rivalsa "tardiva" di SIGMA, dal punto di vista civilistico, ad avviso della Società, in assenza di una norma che disponga espressamente sul punto, il termine di prescrizione applicabile al credito di rivalsa per IVA è quello ordinario di dieci anni, che, ai sensi dell'art. 2935 del codice civile, dovrebbe decorre dal giorno in cui il diritto avrebbe potuto essere fatto valere. La Società ritiene che nel caso in esame, il *dies a quo* ai fini del termine decennale di prescrizione per l'esercizio del diritto di rivalsa "tardiva", dovrebbe ragionevolmente individuarsi nella data del pagamento, da parte di SIGMA, di quanto dovuto all'Erario a seguito della definizione degli atti impositivi e del relativo contenzioso. Nel caso di

specie, tale pagamento è avvenuto (rectius: iniziato) nell'anno, sicché, ad avviso della Società, l'azione di rivalsa da parte di SIGMA è da ritenere tempestiva.

Per quanto riguarda la sussistenza dei requisiti per la detrazione dell'IVA e, in particolare, l'assenza di potenziale "doppia detrazione" dell'IVA, la Società ritiene di poter legittimamente esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA a fronte del pagamento delle fatture di rivalsa emesse da SIGMA. Ritiene, infatti, che la "restituzione" integrale dell'IVA originariamente detratta - in connessione con le forniture a cui si riferisce SIGMA - avvenuta nel e ai sensi dell'accordo di definizione "tombale" omnicomprensivo con l'Agenzia delle Entrate escludano in radice il rischio della eventuale duplicazione della detrazione cui si riferisce l'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello resa ad SIGMA.

Ai sensi di tale Accordo, infatti, la Società ha "riversato" all'Erario l'intero ammontare dell'IVA originariamente detratta su tutte le forniture effettuate dai missing traders nell'arco di tempo che va dal al , con contestuale riduzione delle sanzioni amministrative. L'Agenzia delle Entrate, da parte sua, ha rinunciato alle proprie pretese in merito alla asserita indeducibilità dei costi per l'acquisto della banda stagnata, ai fini IRES ed IRAP.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con l'interpello specificato in oggetto, la società ALFA ha formulato istanza al fine di ottenere un parere in ordine alla possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a fronte di fatture emesse dalla società SIGMA, ai sensi dell'art. 60,

comma 7, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito anche "decreto IVA").

In base alla citata disposizione «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».

Con diversi documenti di prassi la scrivente ha fornito chiarimenti in ordine all'ambito applicativo della norma richiamata (*ex multis*, circolari n. 35/E del 17 dicembre 2013, n. 6/E del 1° aprile 2019 e n. 10/E del successivo 15 maggio 2019, risposte ad interpello nn. 128 e 129, pubblicate il 23 aprile 2019, risposte n. 422, pubblicata il 22 giugno 2021 e n. 510, pubblicata del 26 luglio 2021)

Come rappresentato dalla società istante, la vicenda da cui origina il dubbio interpretativo oggetto del presente interpello, nell'ottica di SIGMA, è già stata oggetto di esame da parte dell'Agenzia in sede di istruttoria dell'interpello n. ...-.../... . In tale occasione, dopo aver richiamato i principi in materia, l'Agenzia ha concluso che:

- SIGMA è legittimata ad effettuare la rivalsa degli importi versati in sede di definizione agevolata ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018;

- la rivalsa va esercitata nei confronti degli "effettivi" cessionari delle operazioni originarie per cui sono stati emessi gli avvisi di accertamento poi definiti (tra i quali è compresa la società istante);

- il quesito concernente l'esercizio del diritto a detrazione dei cessionari è inammissibile in quanto non è una fattispecie concreta e personale riferibile all'istante SIGMA.

In relazione a quest'ultimo aspetto, considerando l'assenza di un chiarimento da parte dell'Agenzia, essendo la società ALFA interessata all'esercizio del diritto alla detrazione collegato alla rivalsa tardiva esercitata da SIGMA, l'Istante ha formulato la presente istanza di interpello.

Ai fini che qui interessano, per quanto riguarda il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata da SIGMA (*i.e.* cedente) alla società istante (*i.e.* cessionario), in via di rivalsa (a seguito di accertamento), è utile richiamare i chiarimenti forniti con la circolare n. 35/E del 2013, in base ai quali l'art. 60, comma 7, del decreto IVA ancora l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'originaria operazione e lo subordina all'avvenuto pagamento dell'IVA accertata addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore.

In tal modo il legislatore ha inteso scongiurare il rischio di un ingiusto arricchimento che il cessionario o committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento.

La medesima circolare ha, altresì, chiarito che *"la norma non prevede particolari oneri a carico del committente/cessionario in ordine al riscontro dell'avvenuto"*

versamento all'Erario dell'imposta oggetto di accertamento, pertanto questi è tenuto solo all'osservanza degli ordinari doveri di diligenza e cautela in ordine alla verifica della correttezza e regolarità della fattura (o della nota di variazione in aumento) emessa da parte del cedente/prestatore" (cfr. paragrafo n. 4.1).

Avendo riguardo al caso in esame, secondo la rappresentazione fornita dalla società istante - destinataria di ulteriori atti tramite cui veniva disconosciuta e recuperata la detrazione IVA inizialmente effettuata con riferimento alle operazioni contestate a SIGMA - *"l'IVA pagata a suo tempo ai missing traders - e portata in detrazione - è stata poi "riversata" integralmente all'Erario a seguito dell'azione di accertamento dell'Agenzia delle Entrate e della conseguente definizione transattiva omnibus..."*.

Infatti, come affermato dalla società istante, la stessa, tra il ed il, in sede di definizione delle proprie pendenze ha "riversato" all'Erario tutta l'IVA detratta sulle operazioni di acquisto della merce dai *missing traders*, rispetto alle quali sono state avviate le attività di accertamento da parte della Guardia di Finanza e dell'Amministrazione finanziaria.

Inoltre, in merito agli ulteriori elementi che caratterizzano la fattispecie in esame, in base a quanto espressamente affermato dalla Società e qui assunto acriticamente:

- sussiste piena continuità e coincidenza giuridica soggettiva tra EPSILON, destinataria finale della merce, ZETA quale soggetto accertato e firmatario della transazione "tombale" con l'Agenzia delle Entrate, e l'attuale istante ALFA;
- all'epoca della effettuazione delle forniture di cui trattasi (....-....), la Società (allora EPSILON) svolgeva attività produttiva soggetta ad IVA e godeva di un diritto pieno alla detrazione dell'IVA;

- l'IVA passiva di cui trattasi è inerente all'attività di impresa svolta dalla Società (allora EPSILON) all'epoca dei fatti oggetto di accertamento (....-....): trattavasi, infatti, di acquisti di banda stagnata impiegata per la produzione di imballaggi per alimenti la cui cessione era soggetta ad IVA;

- sono stati effettuati tutti i controlli e le verifiche di congruità delle fatture emessa da SIGMA, oggettivamente possibili, anche oltre il grado di ordinaria diligenza richiesto dei principi generali che sovrintendono al rapporto tra Fisco e contribuente.

Stante quanto sopra, nel presupposto della veridicità delle informazioni fornite dall'interpellante (non verificabili in questa sede), il versamento a favore dell'Erario dell'intero ammontare dell'IVA originariamente detratta su tutte le forniture effettuate dai *missing traders* nell'arco di tempo che va dal al, effettuato dalla società istante in esecuzione dell'Accordo tombale, costituisce un elemento idoneo di per sé ad escludere che la detrazione dell'IVA oggetto delle fatture di rivalsa emesse da SIGMA ai sensi dell'art. 60, comma 7, del decreto IVA dia luogo ad una duplicazione della detrazione dell'imposta da parte della Società. Pertanto, in linea con i chiarimenti più volte espressi nei documenti di prassi, la società istante può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a fronte di fatture emesse dalla società SIGMA, ai sensi del citato art. 60, comma 7, del D.P.R. 633 del 1972.

Si ricorda che resta, in ogni caso, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria sia in relazione alle questioni che esulano dal perimetro dell'istanza in esame, sia in relazione alla concreta verifica fattuale dello scenario descritto in interpello in quanto, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante, né conoscibili attraverso l'istituto

dell'interpello, la situazione concretamente verificatasi potrebbe essere differente da quella rappresentata, con riflessi, quindi, sulla presente risposta.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**