

## RISOLUZIONE N. 75/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 14/09/2016

***OGGETTO: Interpello ordinario Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - articolo 60, settimo comma, DPR 26 ottobre 1972, n.633 - limiti all'applicazione dell'istituto della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17 ter DPR 26 ottobre 1972, n.633***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art.60 del DPR 633/1972, è stato esposto il seguente

### **QUESITO**

La società istante è un operatore nazionale attivo nell'approvvigionamento, nella vendita di energia elettrica e gas naturale, nella promozione e diffusione dell'utilizzo di energia pulita.

In riferimento ai processi verbali di constatazione, redatti a seguito di un'attività di controllo degli Uffici finanziari, sulla base dei quali è stata contestata l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta alle forniture di energia elettrica e gas, rese nei confronti di enti comunali che gestiscono scuole e di altri soggetti passivi di imposta, la società istante, ha provveduto a prestare adesione ai suddetti verbali ai sensi dell'articolo 5-bis del d.lgs. n. 218 del 1997 mediante il pagamento di quanto imputato.

La società fa presente che intende avvalersi del diritto di rivalsa previsto dal comma settimo dell'art. 60 del D.P.R. 633/1972 e che fra i clienti vi sono soggetti che, a partire dal primo gennaio 2015, rientrano nell'ambito applicativo di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 (c.d. scissione dei pagamenti).

L'interpellante chiede quale sia la corretta modalità per applicare il diritto alla rivalsa nel caso di un cliente che operi in regime di scissione dei pagamenti.

Evidenzia, infatti, che, in tal caso, stante quanto precisato al punto 7 della circolare n.15/E del 13 aprile 2015 ("Nell'ipotesi in cui il fornitore, ricorrendo i presupposti di cui dell'art. 26, del DPR n. 633 del 1972, emetta una nota di variazione in aumento, torna sempre applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti e, pertanto, la stessa dovrà essere numerata, indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria emessa"), dovendo emettere la fattura di rivalsa in regime di scissione dei pagamenti, si genera l'impossibilità di un effettivo incasso di quanto addebitato da parte della società istante con conseguente doppio pagamento dell'imposta:

- il primo pagamento viene effettuato dall'istante, che ha saldato con il modello F24, quanto risulta dall'atto di definizione;
- il secondo pagamento viene effettuato, invece, dal cliente che ricevendo la fattura in modalità scissione, provvederà all'ordinario versamento mensile.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Nessuna soluzione prospettata.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Il contribuente chiede chiarimenti in merito alla compatibilità dell'istituto della rivalsa disciplinato dall'art.60, comma settimo, del DPR 633/72, in presenza di accertamento a carico del prestatore/cedente, con l'istituto della scissione dei

pagamenti, nell'ipotesi in cui il committente/acquirente sia un ente pubblico per cui trova applicazione la disciplina di cui all'art.17 ter del medesimo decreto.

Giova ricordare che il comma settimo dell'art. 60 del DPR 633/72 (introdotto con l'articolo 93 del D.L. n.1 del 24 gennaio 2012) è stato inserito allo scopo di 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'imposta sul valore aggiunto.

A questo fine è stata riconosciuta la possibilità, per il contribuente che subisca l'accertamento per un'IVA versata in misura inferiore, di riaddebitare la maggiore imposta così accertata al proprio cessionario/committente a titolo di rivalsa. In caso contrario, per effetto della rettifica operata in sede d'accertamento, l'IVA resterebbe a carico del soggetto passivo verificato, in violazione del principio di neutralità dell'imposta.

Ciò premesso, come precisato nella circolare n.1/E del 2015, la disciplina della scissione dei pagamenti persegue la finalità di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA, nell'ambito delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni indicate dalla norma, trasferendo il pagamento del debito IVA dal relativo fornitore in capo alle amministrazioni stesse.

Si tratta di un trasferimento in termini di obbligo di versamento che non comporta la traslazione della soggettività passiva. Tale circostanza legittima l'Amministrazione finanziaria a contestare la maggiore imposta dovuta al fornitore che abbia emesso fattura con errata applicazione dell'IVA.

Il successivo versamento, da parte di quest'ultimo, in sede di definizione dell'accertamento, vale a dissipare qualsiasi pericolo e rischio di mancato incasso dell'imposta, sotteso, come visto, al meccanismo dello split payment.

Quanto alla eventuale regolarizzazione della fattura, in termini di variazione in aumento dell'imposta dovuta, ai sensi dell'art 26, comma 3, del D.P.R. 633/72, la

stessa circolare n.15/E del 2015, richiamata dal contribuente, fa espresso riferimento alla diversa ipotesi in cui la regolarizzazione sia potenzialmente effettuabile non essendo ancora avvenuto alcun pagamento relativo all'imposta erroneamente esposta in fattura in misura inferiore.

Nel citato documento di prassi, infatti, la scrivente, ha inteso precisare, "che laddove la PA - interessata dal meccanismo della scissione dei pagamenti - non abbia corrisposto al fornitore l'Iva, da questi erroneamente addebitata, il fornitore potrà procedere a "regolarizzare" tale comportamento con l'emissione di apposita nota di variazione ex art. 26, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972 e l'emissione di un nuovo documento contabile recante l'indicazione "scissione dei pagamenti". Dunque è solo in questa ipotesi, in cui risulta ancora effettuabile la regolarizzazione del pagamento, che la PA dovrà provvedere al versamento dell'imposta addebitata secondo la disciplina dello split payment.

Come detto, la circostanza che l'imposta sia stata già versata dal fornitore, a seguito di attività di accertamento, modifica il contesto dei rapporti tra i soggetti passivi coinvolti per via dell'anticipazione della riscossione del credito erariale che contraddistingue gli atti di definizione agevolata con la conseguenza, nei termini sopra descritti, di arginare l'evasione da riscossione dell'IVA posta a giustificazione della disciplina della scissione dei pagamenti.

In questo ambito torna applicabile il richiamato principio di neutralità che informa il sistema dell'imposta sul valore aggiunto in forza del quale il legislatore italiano ha introdotto il settimo comma dell'art. 60 citato, nella considerazione che un soggetto passivo non può, in alcun caso, restare inciso dal tributo, neppure in presenza di contestazioni in sede di controllo. In base alla detta disposizione, come illustrato in premessa, al contribuente è garantito il diritto di esercitare la rivalsa a condizione di aver effettivamente pagato all'Erario l'imposta accertata, le sanzioni e gli interessi.

Per le su esposte ragioni si ritiene, quindi, che l'IVA relativa all'accertamento definito dalla società istante, a seguito dell'avvenuto pagamento delle somme dovute, in deroga alle ordinarie disposizioni in materia di split payment, potrà essere addebitata in via di rivalsa, ai sensi dell'articolo 60, settimo comma, del DPR n. 633 del 1972, anche in presenza di soggetti per i quali ordinariamente trovano applicazione le regole della scissione dei pagamenti.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE