12-GIU-2023
da pag. 9 / foglio 1 / 2

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 74000 (0006901)

DATA STAMPA
www.datastampa.it

Reverse charge, doppia chance

Nel caso dell'inversione contabile recupero con nota di variazione o rimborso in due anni

Se l'Iva indebita è stata assolta con il meccanismo dell'inversione contabile, la possibilità di chiederne il rimborso entro due anni è una libera alternativa al recupero mediante la nota di variazione; il diritto al rimborso, pertanto, non è condizionato dai motivi per i quali l'interessato non ha adottato la procedura correttiva interna, poiché nell'ipotesi dell'inversione contabile la scelta tra l'uno e l'altro rimedio è espressamente prevista dalla legge. Questa fattispecie, dunque, sfugge all'interpretazione restrittiva, segnalata nella pagina precedente, secondo cui l'istanza di rimborso può essere presentata solo in caso di impossibilità oggettiva di azionare la procedura di rettifica contabile. Ne segue che il cessionario o committente che, applicando il meccanismo dell'inversione contabile, ha erroneamente trattato come imponibile un'operazione in realtà esente, assolvendo l'imposta senza portarla in detrazione, può, alternativamente, recuperarla mediante la nota di variazione entro il termine di un anno oppure chiederne il rimborso nel maggior termine di due anni, come espressamente previsto dalle disposizioni dell'art. 6, comma 9-bis.3, del dlgs n. 471/97; disposizioni che rendono quindi inapplicabili i principi elaborati dall'Agenzia delle entrate sui rapporti tra la nota di variazione in diminuzione di cui all'art. 26, secondo comma, del dpr n. 633/72 e la procedura di rimborso anomalo codificata nell'art. 30-ter dello stesso dpr. In questi termini si è espressa l'Agenzia nella risposte ad interpello n. 203 del 7 febbraio 2023 e n. 314 dell'8 maggio scorso.

Nel primo caso, una società rappresentava di avere effettuato acquisti da fornitori esteri, sui quali ha assolto l'Iva con l'inversione contabile, senza poterla detrarre in quanto effettua operazioni esenti.

Successivamente, però, la società ha accertato che detti acquisti, necessari e indispensabili per lo svolgimento delle proprie operazioni di raccolta delle scommesse, beneficiano dell'esenzione ai sensi dell'art. 10, primo comma, del dpr n. 633/72, come chiarito dall'Agenzia in risposta ad alcuni interpelli. Ciò premesso, la società chiedeva conferma della possibilità di recuperare l'imposta indebitamente assolta annotando delle note di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26, secondo e terzo comma, ovvero, per i periodi in relazione ai quali è decorso il termine di un anno previsto da dette disposizioni, presentando istanza di rimborso entro due anni dal pagamento.

Al riguardo, l'Agenzia ha osservato che, con specifico riferimento all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (o reverse charge), il citato comma 9-bis.3 dell'art. 6 del dlgs n. 471/97 stabilisce che se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito che la detrazione, fermo restando il diritto del contribuente di recuperare l'imposta eventualmente non detratta (come nel caso di specie) ai sensi dell'art. 26, terzo comma, del dpr 633/72 e dell'art. 21, comma 2, del dlgs n. 546/92. Pertanto, sebbene in relazione all'istituto del c.d. rimborso anomalo (ora disciplinato dall'art. 30-ter del dpr 633/72, che ha trasfuso nel sistema dell'Iva le disposizioni del citato art. 21, comma 2) sia stato precisato che tale istituto non è utilizzabile per ovviare all'inerzia rispetto alla procedura correttiva dell'art. 26 e al correlato diritto di detrazione dell'imposta rettificata nel termine di un anno, nel particolare caso in esame, specificamente disciplinato dal predetto comma 9-bis.3, detta precisazione non vale. Deve quindi ritenersi possibile, conclude l'Agenzia, il ricorso all'istituto del rimborso anomalo in alternativa alla nota di variazione. Naturalmente, puntualizza infine l'Agenzia, il richiedente dovrà provare all'ufficio di non aver detratto l'Iva indebitamente assolta e, se imputata a costo ai fini reddituali, di averla recuperata a tassazione.

Il tema è stato ripreso nella risposta n. 314/2023, con riferimento al caso di una stabile organizzazione italiana che aveva assoggettato all'Iva le prestazioni di servizi ricevute dalla casa madre con sede nel Regno Unito, nel presupposto che, avendo quest'ultima aderito ad un Gruppo Iva nel proprio paese, le prestazioni dovessero assoggettarsi al tributo in quanto non qualificabili come rapporti interni tra le due entità dello stesso soggetto giuridico, ma come rapporti tra la stabile organizzazione italiana e un Gruppo Iva estero. In proposito, l'Agenzia ha preliminarmente modificato, sulla scorta dell'orientamento adottato dal Comitato Iva dell'Ue, il parere espresso nella risposta n. 756/2021, precisando che il Gruppo Iva situato al di fuori dell'Ue non può essere riconosciuto come Gruppo Iva nell'ambito del sistema unionale; di conseguenza, le operazioni rese alla stabile organizzazione dalla casa madre aderente ad un tale Gruppo rimangono imputabili alla casa madre, sicché, in quanto rapporti interni tra le due entità, esulano dalla sfera di applicazione dell'Iva.

Tanto premesso, per quanto riguarda il recupero dell'Iva indebitamente appli-

Superficie 95 %

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1601 - T.1677

ItaliaOggi Sette
Settimanale - Dir. Resp.: Pierluigi Magnaschi
Tiratura: N.D. Diffusione: N.D. Lettori: 74000 (0006901)

DATA STAMPA
www.datastampa.it

cata dalla branch alle prestazioni in esame e da essa stessa assolta con il meccanismo dell'inversione contabile, l'Agenzia richiama le precisazioni già fornite con la risposta 203, riportata sopra, evidenziando il contenuto procedurale più che sanzionatorio del predetto comma 9-bis.3, in forza del quale il cessionario/committente debitore dell'imposta può, dunque, correggere l'errore commesso (ossia l'applicazione dell'Iva ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette) tramite delle mere annotazioni contabili di senso contrario a quelle erroneamente eseguite. Occorre osservare, in proposito, che una simile correzione, qualora l'imposta indebitamente detratta sia stata nel contempo integralmente computata in detrazione, appare del tutto inutile; in sede di eventuale accertamento, peraltro, dovrebbe provvedervi l'ufficio, senza conseguenze sanzionatorie, così come prevede la norma.

Il discorso cambia, naturalmente, nel caso in cui l'imposta indebitamente liquidata a debito non abbia formato oggetto di detrazione e sia stata quindi versata all'erario: in tal caso, osserva l'Agenzia, la norma prevede espressamente la possibilità di recuperare l'Iva non detratta:

- tramite il ricorso alla nota di variazione, ove non sia ancora spirato il termine di cui al comma 3 dell'art. 26 del dpr 633/72 (un anno dall'effettuazione dell'operazione), ovvero, in alternativa
- mediante la richiesta del "rimborso anomalo" ex art. 21, comma 2, del dlgs 546/1992, "ora disciplinato dall'articolo 30-ter del dpr n. 633 del 1972"; tale rimborso va richiesto "entro il termine di due anni dalla data del versamento, ossia entro due anni dalla scadenza del termine per il pagamento dell'Iva periodica mensile o trimestrale relativa al mese in cui sono confluite le fatture errate".

Per il recupero dell'imposta non detratta, puntualizza infine l'Agenzia, non è invece utilizzabile lo strumento della dichiarazione integrativa a favore ex art. 8, comma 6-bis, del dpr 322/98 (che consentirebbe di fruire di un termine di decadenza ben più ampio), non essendo tale rimedio esperibile, al fine di recuperare le detrazioni, come precisato nella circolare n. 2/2020, al fine di recuperare le detrazioni, né è prevista un'eccezione in tal senso nel comma 9-bis.3 in esame.

© Riproduzione riservata

Anche l'assenza di rischi per l'erario svincola il rimborso

Un'altra eccezione è ammessa dall'Agenzia nel caso in cui non sussista il rischio di perdite di gettito erariale: in questo caso, il cedente/prestatore che, anche per negligenza, non ha emesso la nota di variazione in diminuzione nel termine di legge, potrà presentare l'istanza di rimborso dell'Iva fatturata indebitamente ai sensi dell'art. 30-ter, dpr 633/72, nel termine biennale ivi previsto. La precisazione è stata fornita dall'Agenzia nella risposta ad interpello n. 762/2021, in relazione al caso di una società che aveva emesso fatture, in relazione a prestazioni ancora da concordare, che il destinatario aveva contestato astenendosi dal registrarle e dall'esercitare il diritto alla detrazione. In base ad una transazione novativa, la società rinunciava a pretendere il pagamento delle fatture, mentre la controparte si impegnava a corrisponderle una somma di denaro a titolo transattivo. Essendo in tale momento decorso il termine di un anno per l'emissione delle note di variazione in diminuzione, la società chiedeva all'Agenzia se potesse presentare l'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter.

Nella risposta, l'Agenzia (senza entrare nel merito della questione dell'effettuazione o meno delle prestazioni fatturate) conferma anzitutto il proprio orientamento in merito alle condizioni per l'applicazione dell'art. 30-ter, ribadendo che l'emissione di note di variazione in diminuzione ai sensi dell'art. 26 "è lo strumento principale (e generale) per porre rimedio agli errori compiuti in sede di fatturazione", mentre l'istituto del rimborso previsto dall'art. 30-ter, in quanto "residuale ed eccezionale, trova applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale...Il suddetto istituto, infatti, non può essere utilizzato ordinariamente per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione, qualora tale termine sia decorso per colpevole inerzia del soggetto passivo".

Fermo quanto sopra, l'Agenzia evidenzia che, secondo la giurisprudenza di legittimità, il diritto al rimborso deve comunque essere riconosciuto, nel rispetto del principio di neutralità dell'imposta, laddove vi sia stato un errore a fronte del quale "il rischio di perdita del gettito fiscale può ritenersi insussistente", circostanza che ricorre, ad esempio, "quando risulti accertato che la fattura erroneamente emessa sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale (annotandola nel registro acquisti od in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione)" (Cassazione, ordinanza n. 20843/2020).

Ciò posto, poiché nella fattispecie il destinatario delle fatture non ha mai provveduto alla loro registrazione, né ha esercitato il diritto alla detrazione (circostanze che l'ufficio avrà cura di verificare), l'Agenzia ritiene che la società possa presentare l'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 30-ter, comma 1, del dpr 633/72, nel termine di due anni dalla data del versamento dell'imposta.

© Riproduzione riservata

ARTICOLO NON CEDIBILE AD ALTRI AD USO ESCLUSIVO DEL CLIENTE CHE LO RICEVE - 6901 - L.1601 - T.1677