

Risposta n. 531

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a) legge 27 luglio 2000, n. 212 - Note di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, del dPR n. 633 del 1972 - esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA da parte del cessionario/committente

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

QUESITO

[Alfa], di seguito istante, nell'espone quanto qui di seguito sinteticamente riportato, evidenzia di avere la propria sede [...] e, ai fini IVA, di essersi identificata in Italia a norma dell'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), non avendo alcuna stabile organizzazione su tutto il territorio italiano.

L'istante fa presente:

- di effettuare regolarmente cessioni in regime di non imponibilità e, pertanto, di beneficiare per gli acquisti dello *status* di esportatore abituale, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), del decreto IVA;

- di aver effettuato, nel corso del 2017, acquisti in regime di non imponibilità dalla [Beta] - società con sede [...], identificata ai fini IVA in Italia ai sensi del già citato articolo 35-ter - per un importo superiore a quello indicato nella lettera d'intento, trasmessa all'Agenzia delle entrate secondo le norme vigenti;

· che "nel corso del 2020 [Beta] ha provveduto a regolarizzare le predette cessioni rilevanti ai fini IVA in Italia, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997.

A tal fine [Beta] ha emesso note di variazione in aumento di sola IVA, ex articolo 26 comma 1 del DPR 633/72, nei confronti dell'Istante, addebitando a quest'ultimo in via di rivalsa, e quindi riversando all'Erario, l'imposta che originariamente non era stata applicata sulle cessioni effettuate nei confronti di [Alfa] , per l'ammontare eccedente la soglia indicata nella dichiarazione d'intento validamente trasmessa e ricevuta."

Tanto premesso l'istante chiede se alla fattispecie prospettata siano applicabili le indicazioni fornite da questa Agenzia con la recente risposta ad interpello n. 267/E pubblicata il 21 agosto 2020 nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), e, quindi, gli sia consentito portare in detrazione l'imposta addebitatagli dal fornitore con le citate note di variazione in aumento, sebbene le operazioni di acquisto si siano perfezionate nel 2017.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, in sintesi, ritiene di poter esercitare il diritto alla detrazione entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione delle note di variazione aumento, in linea con i chiarimenti resi con la richiamata risposta n. 267 del 2020, benché nel caso di specie la regolarizzazione sia avvenuta oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di effettuazione dell'operazione (2017).

L'istante individua come unico potenziale limite alla detrazione il verificarsi di un'ipotesi di indetraibilità soggettiva od oggettiva di cui agli articoli 19-*bis* e 19-*bis*.1 del decreto IVA.

Da un punto di vista procedurale, infine, ritiene di poter:

i) annotare le note di variazione in aumento ricevute nel 2020 nel registro di cui all'articolo 25 del d.P.R. n. 633 del 1972, ovvero in un apposito sezionale, riservato all'anno d'imposta 2020, del registro IVA acquisti del 2021, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di ricezione delle suddette note (30 aprile 2021);

ii) far concorrere l'IVA addebitatagli in rivalsa nella liquidazione IVA periodica del mese di registrazione del documento e nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2020 (modello IVA/2021).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La soluzione prospettata dall'istante è condivisibile in quanto la fattispecie, per come descritta, presenta le medesime caratteristiche di quella esaminata dalla scrivente nella risposta ad interpello n. 267/E pubblicata il 21 agosto 2020, cui si rinvia per ogni approfondimento. Anche in tale situazione, infatti, la regolarizzazione delle operazioni sarebbe avvenuta oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di effettuazione delle operazioni.

Pertanto, in assenza di elementi di frode - aspetto non verificabile in sede d'interpello - tornano applicabili al caso di specie i principi giuridici della Corte di giustizia e della Corte di Cassazione richiamati nella risposta n. 267 del 2020, e la soluzione ivi adottata.

In particolare, si conferma il principio secondo cui l'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del decreto IVA va interpretato in combinato con l'articolo 26, comma 1 del medesimo decreto, in modo di *«salvaguardare la neutralità dell'IVA, di cui l'effettività del diritto di detrazione è un corollario, rendendo possibile l'esercizio dello stesso. Ne consegue che al contribuente che abbia ricevuto, oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è*

sorto, una nota di variazione in aumento ex articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, per correggere errori nella qualificazione della operazione originaria, non possa essere precluso il diritto alla detrazione della maggiore IVA addebitatagli. Pertanto, si ritiene, che, in assenza di elementi di frode, il cessionario possa esercitare il diritto alla detrazione delle maggiore IVA addebitata dal cedente mediante la nota di variazione in aumento.

Il dies a quo per l'esercizio del predetto diritto deve individuarsi nel momento di emissione della nota di variazione da parte del cedente, e può essere esercitato - alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria - al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (articolo 19, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972). ».

Resta in ogni caso dovuta dall'istante la sanzione di cui all'articolo 7, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo cui «4. E' punito con la sanzione prevista nel comma 3 (dal cento al duecento per cento dell'imposta dovuta - nda) chi, in mancanza dei presupposti richiesti dalla legge, dichiara all'altro contraente o in dogana di volersi avvalere della facoltà di acquistare o di importare merci e servizi senza pagamento dell'imposta, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, della legge 18 febbraio 1997, n. 28, ovvero ne beneficia oltre il limite consentito. ».

IL CAPO DIVISIONE

(firmato digitalmente)