

Risposta n. 510/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - definizione agevolata controversia IVA - diritto di rivalsa del cedente e diritto a detrazione del cessionario della maggiore IVA

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

QUESITO

L'istante, sede secondaria in [.../ (nel comune di [.../]) della società di diritto tedesco [ALFA]/(di seguito casa madre tedesca), identificata direttamente ai fini IVA in Italia ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), con la partita IVA [.../], fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

Il [.../ 2014, a seguito di una riorganizzazione, la casa madre tedesca cedeva alla [.../ l'intero stabilimento produttivo della sede secondaria in [.../. In conseguenza di tale cessione, la casa madre tedesca dismetteva la propria attività di produzione di [.../ a [.../, pur continuando a svolgere nel predetto comune, attraverso il proprio personale, l'attività residuale di supporto al [.../ in favore della [.../ e di rivendita di [.../ nel mercato [.../.

Il [.../ 2017, il Centro Operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate, emetteva nei confronti dell'istante un avviso di accertamento, per l'anno 2013, con il quale

accertava una maggiore IVA dovuta per [...]/euro, unitamente ad interessi e sanzioni.

In particolare, con il predetto avviso di accertamento veniva contestata, tra l'altro, l'omessa fatturazione e dichiarazione dell'IVA relativa a beni, esistenti in Italia ed acquistati da fornitori italiani, ceduti sempre in Italia alla [BETA] di [...].

L'istante proponeva ricorso avverso l'avviso di accertamento ed il "connesso" silenzio rifiuto formatosi sull'istanza di rimborso IVA richiesto con Modello IVA 2016 (relativo all'acquisto dai fornitori italiani dei beni sopra menzionati), che la Commissione tributaria provinciale di Pescara dichiarava inammissibile perché presentato "cumulativamente" per due distinti atti.

Il [...]/2019, in pendenza dei termini per presentare appello, l'istante presentava interpello, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera a) della Legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti sulla possibilità di definire la lite pendente ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 23 ottobre 2018, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, e sulla conseguente possibilità di esercitare, ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma del decreto IVA, nei confronti della cessionaria [BETA], la rivalsa dell'IVA versata nell'ambito della definizione agevolata.

In seguito alla risposta positiva fornita dall'Agenzia delle entrate:

- l'istante ha definito la controversia in via agevolata mediante pagamento del 90 per cento della maggiore imposta in contestazione e la presentazione dell'apposita istanza di definizione;

- il Centro operativo di Pescara ha proceduto all'erogazione del rimborso IVA chiesto con il Modello IVA 2016 (per l'anno 2015);

- la Commissione tributaria regionale dell'Abruzzo - innanzi alla quale il [...]/2019 l'istante aveva presentato appello avverso la pronuncia di primo grado - ha depositato, il [...]/2020, la sentenza con la quale, preso atto della definizione della controversia e dell'erogazione del rimborso IVA, ha dichiarato cessata la materia del contendere;

- l'istante non ha ancora effettuato la rivalsa mediante emissione della nota di

debito, in quanto ritiene sussistano dubbi sulla corretta interpretazione dell'ultimo comma dell'articolo 60 del decreto IVA

In particolare, il dubbio interpretativo origina dal fatto che l'istante ha dismesso l'attività produttiva di [../] nel 2014 - ossia ben prima dell'avvenuta ricezione dell'avviso di accertamento, emesso nel 2017, e della successiva definizione della lite, effettuata nel 2019 - ed oggi esercita, in qualità di sede secondaria [../] della casa madre tedesca, un'attività significativamente diversa da quella esercitata nel 2013, oggetto del richiamato accertamento.

Pertanto, al fine di evitare possibili eccezioni sul suo diritto ad esercitare la rivalsa e, per la [BETA], sul suo diritto ad esercitare la detrazione, l'istante intende conoscere:

(1) se possa comunque emettere, ai sensi del più volte citato articolo 60, ultimo comma del decreto IVA, con la propria partita IVA italiana, nei confronti della cessionaria [BETA], una nota di debito relativa all'IVA accertata per il 2013 e definita ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018;

(2) se, in caso di risposta negativa al primo quesito, la nota di debito nei confronti della [BETA] possa essere emessa dalla casa madre tedesca, con la sua partita IVA italiana, essendo una società ancora attiva nell'ambito della produzione di [../], di cui l'istante rappresenta la sede secondaria.

L'istante intende, altresì, sapere se la nota di debito:

(3) possa essere emessa nei confronti della partita IVA [../] della cessionaria [BETA] (come le originarie fatture oggetto di accertamento), la quale - dopo aver provveduto a corrispondere la maggiore imposta - potrà recuperare l'IVA mediante il meccanismo di rimborso previsto, per i soggetti non residenti, dall'articolo 38-*bis*2 del decreto IVA, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta in via di rivalsa, ovvero

(4) debba essere emessa nei confronti della partita IVA Italiana previamente ottenuta dalla cessionaria [BETA], la quale - dopo aver provveduto a corrispondere la

maggiore imposta - potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene corretto il comportamento descritto al punto *sub* (1) e che, quindi, la nota di debito al fine di esercitare la rivalsa debba essere emessa utilizzando la sua partita IVA italiana, acquisita quale sede secondaria [...] della casa madre tedesca.

Ciò in considerazione del fatto che è l'istante ad aver posto in essere, nel 2013, le operazioni poi oggetto dell'avviso di accertamento nel 2017, impugnato e definito quale lite pendente sempre dall'istante, ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018.

A tal fine, ritiene irrilevante il fatto che oggi l'attività dalla medesima esercitata non sia quella esercitata nel 2013, stante la riorganizzazione intervenuta nel 2014.

In subordine, ritiene corretto anche il comportamento di cui al punto *sub* (2), ossia che la nota di debito nei confronti della [BETA] possa essere emessa dalla casa madre tedesca, società ancora attiva nell'ambito della produzione di autoveicoli, di cui l'istante rappresenta la sede secondaria, in ragione della sostanziale unicità delle situazioni giuridiche soggettive tra la sede secondaria e la "casa madre".

Quanto, poi, alla questione di cui ai punti *sub* (3) e (4), l'istante ritiene corretto che la nota di debito sia emessa nei confronti della partita IVA [...] della cessionaria [BETA] che, tuttavia, non presentando una dichiarazione annuale IVA in Italia, potrà esercitare la detrazione della maggiore imposta addebitata in via di rivalsa, alle « *condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione* », mediante istanza di rimborso *ex* articolo 38-*bis*2 del decreto IVA, entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta in via di rivalsa (soluzione

sub (3)).

In subordine, ritiene corretta anche il comportamento descritto al punto *sub (4)*, ossia che la nota di debito sia emessa nei confronti della partita IVA Italiana che dovrà essere previamente acquisita dalla cessionaria [BETA], la quale - dopo aver ricevuto la nota di debito e provveduto a corrispondere la maggiore imposta - potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA stabilisce 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 già più volte chiarito dalla prassi (cfr, per tutte, la circolare n. 35/E del 17 dicembre 2013, le risposte ad interpelli n. 84, pubblicata il 26 novembre 2018, e n. 176. pubblicata il 31 maggio 2019, tutte rinvenibili nell'apposita sezione del sito della scrivente (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), il citato ultimo comma dell'articolo 60 è volto a ripristinare la neutralità garantita dal meccanismo della rivalsa (esercitabile dal fornitore soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia definitivamente corrisposto le somme dovute all'erario a titolo di imposta, interessi e sanzioni) e dal diritto di detrazione (esercitabile dal cliente soggetto passivo a condizione che il medesimo abbia

corrisposto quanto addebitatogli a titolo di rivalsa), consentendo il normale funzionamento dell'imposta, la quale deve, per sua natura, colpire i consumatori finali e non gli operatori economici.

Nonostante la lettera della norma sopra richiamata faccia riferimento alla maggiore imposta emergente da "avvisi di accertamento o rettifica", la prassi è da sempre orientata in favore di una lettura non restrittiva della medesima.

Invero, con le risposte ad interpello n. 128 e n. 129, pubblicate il 23 aprile 2019 nella già richiamata sezione del sito della scrivente, sono state estese anche alla definizione agevolata delle controversie di cui all'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, le conclusioni raggiunte dalla circolare n. 23/E del 25 settembre 2017, con la quale era stato consentito al cedente o prestatore, che avesse aderito validamente alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'articolo 11 del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, di avvalersi della disposizione di cui all'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA (in merito, si veda anche la recente risposta ad interpello n. 422 del 22 giugno 2021, consultabile anch'essa nell'apposita sezione del sito della scrivente).

In linea con le suddette pronunce di prassi, con la risposta n. 157 all'interpello presentato dall'istante, pubblicata il 24 maggio 2019, la scrivente ha riconosciuto al medesimo la facoltà di esercitare nei confronti della cessionaria *[BETA]* la rivalsa delle somme pagate a titolo di definizione della controversia tributaria e nei limiti delle stesse.

Tuttavia, diversamente da quanto prospettato nella suddetta risposta, avendo poi l'istante deciso di appellare la sentenza di rigetto emessa dalla commissione di primo grado, prima di accedere alla definizione di cui all'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, la definitività dell'atto si determina con il passaggio in giudicato della sentenza che ha dichiarato l'estinzione del giudizio per cessata materia del contendere (per effetto della menzionata definizione agevolata), e non anche alla scadenza del termine (*[...]* 2020) entro cui può essere notificato il diniego della definizione, con

riferimento ai pagamenti eseguiti prima di tale data, e dalla data di ciascun versamento, con riguardo alle rate pagate successivamente (cfr la risposta n. 157 pubblicata il 24 maggio 2019).

Tanto premesso, con riferimento al caso prospettato, è condivisibile la soluzione sub (1) secondo cui il soggetto legittimato ad esercitare la rivalsa, ai sensi dell'articolo 60, ultimo comma del decreto IVA, è l'istante, sede secondaria [...] della casa madre tedesca, mediante la propria partita IVA italiana.

E' l'istante, infatti, la destinataria dell'avviso di accertamento emesso dal Centro operativo di Pescara, ed il soggetto che ha provveduto alla definizione agevolata della controversia ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, non rilevando, ai fini dell'applicazione del citato articolo 60, la circostanza che, per effetto della riorganizzazione intervenuta nel 2014, l'attività oggi esercitata dall'istante sia sostanzialmente diversa da quella esercitata nel 2013 (anno di effettuazione dell'originaria operazione oggetto di accertamento).

D'altronde, anche per l'esercizio del diritto alla detrazione da parte del cessionario/committente, è la stessa norma ad ammetterlo *«alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione»*, da considerarsi riferito alla disciplina sostanziale applicabile all'operazione posta in essere tra le parti, successivamente oggetto di accertamento (cfr la circolare del 17 dicembre 2013, n. 35/E, par. 3.1).

Quanto poi all'individuazione del soggetto nei confronti del quale l'istante deve emettere la nota di debito e le modalità di recupero della maggiore IVA addebitata in via di rivalsa da parte dello stesso, si osserva quanto segue.

Come è noto, nel sistema dell'IVA vige, a garanzia della neutralità dell'imposta, il principio di alternatività delle forme di utilizzazione del credito IVA, in base al quale il contribuente può portare in detrazione l'imposta corrisposta in rivalsa sulle operazioni passive da quella dovuta sulle operazioni attive, oppure, al verificarsi di determinati presupposti, domandarne il rimborso.

Tale principio - in base ad un'interpretazione logico-sistematica dell'ultimo comma dell'articolo 60, del decreto IVA, che supera il mero dato letterale della norma e tiene conto della *ratio legis*, ossia, come già anticipato, salvaguardia della neutralità dell'imposta - deve riconoscersi anche con riferimento al cessionario/committente non residente UE o extra UE. In altri termini, per il recupero dell'imposta addebitata in via di rivalsa *ex* articolo 60, ultimo comma del decreto IVA, il cessionario/committente non residente non è obbligato a ricorrere all'istituto dell'identificazione diretta o a nominare un rappresentante fiscale.

Si ritiene, dunque, condivisibile che la nota di variazione in aumento sia emessa nei confronti della partita IVA [...] della cessionaria [BETA], destinataria della fattura originaria, che, non potendo esercitare la detrazione dell'imposta - non avendo una posizione IVA in Italia - potrà recuperare l'IVA assolta in rivalsa mediante richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 38-*bis*2 del decreto IVA, essendo un soggetto stabilito in un altro Stato membro della Comunità.

Resta inteso che la valutazione circa la spettanza, in concreto, del rimborso in esame (ovvero il ricorrere delle condizioni o l'assenza di cause ostative all'erogazione dello stesso, come individuate dall'articolo 38-*bis*2) è demandata al Centro operativo di Pescara, che è l'Ufficio competente a ricevere le istanze presentate dai soggetti non residenti.

Resta, comunque, valida, la soluzione alternativa, nel senso che la cessionaria [BETA] può acquisire una partita IVA italiana, mediante la nomina di un rappresentante fiscale, ovvero l'identificazione diretta, a cui può far intestare la nota di variazione emessa dall'istante al fine di recuperare in detrazione l'imposta pagata in rivalsa (cfr in tal senso la risposta n. 267, pubblicata il 21 agosto 2020 e la circolare n. 357E del 17 dicembre 2013,), ovvero chiederla a rimborso in dichiarazione annuale, ai sensi dell'articolo 38-*bis* del decreto IVA.

E' evidente che i termini previsti dalle singole norme di riferimento per richiedere il rimborso od esercitare la detrazione decorreranno dal momento in cui

l'imposta diviene detraibile (ossia dal pagamento da parte della cessionaria *[BETA]* dell'imposta addebitatale in via di rivalsa) ed alle condizioni esistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione originaria.

Quanto agli adempimenti da porre in essere, l'istante per esercitare il diritto di rivalsa dell'IVA pagata a titolo definitivo, deve emettere, con la propria partita IVA italiana attribuitale come sede secondaria *[...]* della casa madre tedesca, una nota di variazione in aumento di sola IVA, di cui all'articolo 26, comma 1, del decreto IVA, osservando le indicazioni di cui all'articolo 21 del medesimo decreto.

In particolare, deve indicare quale destinatario:

1) la partita IVA italiana attribuita alla cessionaria *[BETA]*, se la stessa avrà previamente provveduto ad identificarsi direttamente in Italia ovvero a nominare un rappresentante fiscale;

2) il numero di identificazione IVA *[...]* della cessionaria *[BETA]*, laddove quest'ultima decida di non identificarsi.

Il documento deve, infine, riportare gli estremi identificativi dell'atto di accertamento definitivo, che costituisce titolo per la rivalsa, e va annotato nel registro di cui all'articolo 23 del DPR n. 633 del 1972 solo per memoria, perché l'imposta recuperata a titolo di rivalsa non deve partecipare alla liquidazione periodica, né essere indicata in una posta a debito nella dichiarazione annuale (cfr circolare n. 35/E del 2013, par. 4.1).

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)