

Risposta n. 422/2021

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - esportatore abituale - definizione agevolata ex articolo 6 del d.l. n. 119 del 2018 - diritto alla detrazione ex articolo 60, ultimo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

[ALFA], di seguito anche istante, fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, esportatore abituale, riferisce di aver impugnato innanzi alla Commissione tributaria [...] l'avviso di accertamento, relativo all'anno d'imposta 2012, con cui l'Agenzia delle entrate - Direzione provinciale [...] - ha contestato alcuni acquisti in sospensione di imposta per indebito utilizzo del *plafond*, recuperando la relativa IVA.

In pendenza dei termini per impugnare la pronuncia resa all'esito del giudizio di primo grado, la società ha presentato istanza di definizione agevolata delle liti tributarie ai sensi dell'articolo 6 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, legge 17 dicembre 2018, n. 136.

In assenza di diniego e con il versamento del 90 per cento dell'IVA accertata, la

definizione si è perfezionata in data 31 luglio 2020, rendendo inefficace la pronuncia emessa dalla Commissione tributaria provinciale. In particolare, l'importo dovuto ai fini della definizione è stato pagato tramite imputazione, a titolo definitivo, delle somme versate in pendenza di giudizio (in base al disposto del comma 9 del citato articolo 6), e tramite il versamento - tra il 31 maggio 2019 ed il 31 dicembre 2020, entro le scadenze di legge - di sette rate, mediante F24 con codice tributo PF30 anno 2012.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere come materialmente esercitare il diritto alla detrazione/rimborso dell'IVA assolta *«entro il termine biennale dal 31/07/2020 (per i pagamenti eseguiti prima di tale data) ed entro il biennio dal pagamento di ciascuna delle rate successive, ex art 60 co.7 dpr 633/72».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante *«ritiene di dover adottare il seguente comportamento:*

registrare al 31/12/2020 (o comunque entro il biennio dal 31/07/2020 per le rate versate sino a tale data ed entro il biennio da ciascuna di quelle successive) l'importo pagato, in adempimento della definizione agevolata perfezionatasi per mancato diniego al 31/07/2020, e pari al 90% dell'imposta Iva originariamente accertata con l'atto di accertamento nr. [...], portando quindi in detrazione l'Iva tramite il meccanismo ordinario della liquidazione d'imposta (Iva a debito-Iva a credito) senza indicare gli importi Iva di che trattasi in alcuno specifico rigo dichiarativo e senza necessità di emettere alcuno specifico documento fiscale,

ovvero inserendo l'importo dell'Iva detraibile pagata ad effetto della definizione lite fiscale nel rigo VL30 campo 5 della dichiarazione Iva 2021 (anno 2020)

ovvero inoltrando istanza di rimborso "a forma libera", specificamente motivata, rivolta all'Agenzia delle Entrate ed indifferentemente inoltrata alla DP di [...] o alla DP di [...] in ragione dell'unicità dell'Agenzia delle Entrate».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, concernente la «*Definizione agevolata delle controversie tributarie*», stabilisce ai commi 1 e 1-bis, che «*1. Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.*

1-bis. In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia». Ai sensi del successivo comma 6 «*La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 8 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi del presente articolo o della prima rata entro il 31 maggio 2019; [...]*», mentre il comma 12 dispone che «*L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2020 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali*».

In proposito, la circolare 1° aprile 2019, n. 6/E, al paragrafo 10 ha chiarito che «*Nel caso in cui, in esito alle verifiche, l'Ufficio si determini a denegare la definizione, è necessario che tale determinazione sia formalizzata in un provvedimento, compiutamente motivato, il quale deve essere notificato al contribuente entro il termine perentorio del 31 luglio 2020, scaduto il quale la definizione deve ritenersi validamente perfezionata*».

L'articolo 60, ultimo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito 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».

Il contribuente può, quindi, esercitare la rivalsa dopo aver effettivamente pagato l'imposta accertata (oltre le sanzioni e gli interessi dovuti). Inoltre, l'esercizio del diritto a detrazione da parte del cessionario o committente è subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'IVA addebitatagli in via di rivalsa dal cedente o prestatore.

Nonostante la lettera della norma sopra richiamata, che fa 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. Con la circolare 25 settembre 2017, n. 23/E - emessa a chiarimento della 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 - è stato, infatti, precisato come *«il cedente o prestatore possa avvalersi»* dell'articolo 60, ultimo comma, del decreto IVA *«anche a seguito della definizione agevolata della controversia»*, ricordando tuttavia, che *«in relazione alle controversie per le quali il contribuente abbia presentato la domanda di definizione agevolata, l'esercizio della rivalsa è consentito solo a seguito dell'avvenuto pagamento - in unica soluzione o mediante rate - dell'importo eventualmente da versare per la definizione e comunque decorso il termine previsto dal legislatore [...] senza che via si stia la notifica del diniego alla definizione medesima.»*

Come già chiarito con le risposte ad interpello n. 128 e 129, pubblicate il 23 aprile 2019 nell'apposita sezione del sito della scrivente (

www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli/interpelli), dette conclusioni possono essere estese anche all'ipotesi di definizione agevolata delle controversie tributarie di cui all'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018, con la conseguenza che il termine biennale previsto dall'ultimo comma dell'articolo 60 decorre:

- dal 31 luglio 2020, per i pagamenti eseguiti prima di tale data;
- dalla data di ciascun versamento, per le rate pagate dopo tale data.

Con riferimento, nello specifico, all'ipotesi in cui siano stati contestati acquisti senza il pagamento dell'imposta oltre il limite del *plafond* disponibile, la citata circolare 17 dicembre 2013, n. 35/E, che definisce l'ambito applicativo dell'articolo 60, ultimo comma, al paragrafo 3.3, ha riconosciuto all'esportatore abituale la possibilità di esercitare direttamente il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a seguito di accertamento. Ciò in quanto, *«La responsabilità dell'esportatore abituale costituisce una deroga al principio, delineato dall'articolo 17 del DPR n. 633 del 1972, secondo cui l'IVA è dovuta dal cedente/prestatore, previo addebito dell'imposta alla controparte a titolo di rivalsa, ed è detraibile, ai sensi dell'articolo 19, del DPR n. 633 del 1972, dal cessionario/committente.*

Pertanto, [...] la tutela del principio di neutralità del tributo impone che la facoltà di detrarre l'IVA pagata in sede di accertamento, sia riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, in deroga alle comuni regole di funzionamento del tributo, sia debitore d'imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore.

L'esportatore abituale cui sia stato contestato lo splafonamento potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell'imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi».

Con riguardo, invece, agli adempimenti prodromici all'esercizio della detrazione, nell'ipotesi di coincidenza tra debitore e creditore d'imposta, la medesima circolare, al paragrafo 4.2, ha chiarito che, sebbene l'articolo 60, ultimo comma del decreto IVA

«non preveda specifici oneri, si ritiene che il contribuente possa predisporre un documento (al quale allegare per completezza l'atto di accertamento e l'attestato di versamento), da registrare ai sensi dell'articolo 25 del DPR n. 633 del 1972, dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta versata a seguito di accertamento, nonché il titolo giustificativo della detrazione d'imposta (art. 60, settimo del DPR n. 633 del 1972, estremi identificativi dell'accertamento).

Tale documento non andrà annotato nel registro di cui all'art. 23 del DPR n. 633 del 1972 e, dunque, non concorrerà alla determinazione dell'Iva dovuta sulle operazioni attive in fase di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale».

Venendo, dunque, al caso di specie, si ritiene che l'istante, laddove abbia correttamente versato gli importi dovuti ai fini della definizione, possa legittimamente esercitare il diritto alla detrazione del termine biennale previsto dall'ultimo comma dell'articolo 60, che decorre dal 31 luglio 2020 per i pagamenti eseguiti prima di tale data, e dalla data di ciascun versamento per le rate pagate successivamente.

Si ricorda, inoltre, che quando il citato articolo stabilisce che il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato *«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»*, individua esclusivamente il termine ultimo entro il quale è possibile esercitare detto diritto, che dunque può essere esercitato anche nell'ambito della liquidazione periodica effettuata ai sensi dell'articolo 1, comma 1 del decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100.

Ne consegue che l'istante, previa annotazione sul registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del decreto IVA di un documento - al quale allegare per completezza l'atto di accertamento, l'istanza di definizione agevolata delle controversie tributarie e l'attestato di versamento dal quale si evinca l'ammontare dell'imposta versata a seguito di definizione, nonché il titolo giustificativo della detrazione d'imposta - può legittimamente far confluire il credito IVA già nella prima liquidazione periodica successiva al pagamento, fermo restando il termine ultimo sopra richiamato per

esercitare detto diritto.

Laddove, invece, l'istante intenda recuperare il credito direttamente con la dichiarazione annuale l'importo può essere indicato nel rigo VF24 come variazione d'imposta.

[...]

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)