

Risposta n. 592/2022

OGGETTO: Errata applicazione aliquota IVA – Rimborso ex articolo 30–ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

QUESITO

[ALFA] (di seguito istante) - con sede legale in [...] e sede secondaria in Milano
- espone il quesito qui di seguito sinteticamente riportato:

- l'istante, che opera in Italia principalmente nel campo *dell'investment banking*, della distribuzione di prodotti finanziari e della consulenza ai clienti in materia di investimenti su base discrezionale (c.d. *discretionary investment advice*), riferisce che «In data [...] ottobre 2019 la società [BETA] [n.d.r. di seguito committente] conferiva alla filiale italiana di [GAMMA] (...) [n.d.r. di seguito prestatore] l'incarico di advisor finanziario per la selezione di un partner strategico e solido a cui cedere la quota minoritaria di capitale sociale detenuta in [DELTA]»;

- «con atto di conferimento di azienda del [...] novembre 2020 (...) il ramo di azienda italiano [n.d.r. del prestatore] veniva trasferito (...) [n.d.r. all'istante]. Per effetto del conferimento, (...) [n.d.r. l'istante] subentrava nella citata attività di advisor finanziario in favore (...) [n.d.r. del committente] che si concludeva, il successivo [...] febbraio 2021, con l'individuazione di un fondo di private equity specializzato in investimenti in imprese con presenza pan-europea, nordamericana o transatlantica, quale giusto partner strategico (...)»;

- pertanto il [...] marzo 2021, a fronte dei servizi prestati, l'istante emetteva la fattura n. [...], assoggettando il compenso all'imposta sul valore aggiunto del 22%, e provvedendo a versarla il 16 aprile 2021.

Al riguardo, l'istante rappresenta che «(...) [n.d.r. il committente] era dell'avviso che il servizio ricevuto [n.d.r. dall'istante] potesse qualificarsi come esente da IVA in quanto accessorio, ai sensi dell'articolo 12 del DPR 633/1972, all'operazione di cessione della partecipazione, a sua volta esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, n 4, del DPR 633/1972.

Per tale ragione, (...) [n.d.r. il committente] decideva di presentare istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate per chiedere conferma della natura accessoria della prestazione ricevuta.

Nella risposta ad interpello n. [...], l'Agenzia delle Entrate confermava l'esistenza di un nesso strumentale tra l'attività prestata (...) [n.d.r. dall'istante] e la citata operazione di cessione del pacchetto azionario posta in essere (...) [n.d.r. dal committente] negando tuttavia l'accessorietà della prima alla seconda in considerazione

del fatto che il servizio non era reso tra le stesse parti dell'operazione principale di cessione.

In data [...] febbraio 2022, [n.d.r. il committente] presentava (...) nuovamente istanza di interpello, al fine di conoscere se le prestazioni di servizi affidate all'Istante potessero qualificarsi come "attività di intermediazione nella vendita di azioni", e quindi esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 10, comma 1, nn. 4) e 9) del DPR 633/1972.

(...), con la risposta n. [...] del 12 maggio 2022 (...), l'Agenzia delle Entrate - (...) affermava che l'attività di advisor svolta (...) [n.d.r. dal prestatore] a favore (...) [n.d.r. del committente] poteva beneficiare del regime di esenzione IVA ai sensi del combinato disposto dell'art. 10 del DPR 633/1972, comma 1, nn. 4) e 9).»

Tutto ciò premesso, l'istante - che si ritrova ora nella condizione di dover procedere alla restituzione in favore del committente dell'IVA ingiustamente addebitata, pari a [...] euro, e non detratta dallo stesso perché, in quanto holding, opera in regime di piena indetraibilità - chiede come recuperare l'imposta erroneamente applicata.

L'istante chiede, altresì, di chiarire come incida nel calcolo del pro rata di detrazione del 2021 la riqualificazione della natura dell'operazione fatturata da imponibile ad esente (eseguita solo a seguito della risposta all'interpello n. [...] del 12 maggio 2022) e come procedere alla rettifica della maggiore IVA detratta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che:

«1. La restituzione dell'imposta indebitamente applicata sulla fattura [...] emessa per i servizi resi (...) [n.d.r. al committente] possa avvenire mediante presentazione di domanda di restituzione ai sensi dell'art. 30-ter, comma 1, del DPR 633/1972 in quanto:

a. la qualificazione della prestazione di servizi effettuata (...) [n.d.r. dall'istante] in favore (...) [n.d.r. del committente] come operazione esente, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, nn 4 e 9, DPR 633/197, veniva chiarita soltanto con la risposta all'istanza di interpello [...] del 12 maggio 2022 (...), dunque ben oltre il termine previsto ai sensi dell'art. 26, comma 3, DPR 633/1972 per l'emissione di una nota di variazione in diminuzione;

b. a scadenza del termine per l'emissione di una nota di variazione in diminuzione non è quindi dipesa da una "colpevole inerzia" (...) [n.d.r. dell'istante];

c. l'istituto disciplinato dall'articolo 30-ter comma 1 DPR 633/1972 verrebbe utilizzato al precipuo scopo di ristabilire la neutralità del tributo, anche in considerazione del fatto che (...) [n.d.r. il committente] non ha detratto l'imposta applicata (...) [n.d.r. dall'istante].

2. La riqualificazione del servizio reso (...) [n.d.r. al committente] da imponibile ad esente comporta la necessità di rideterminare l'IVA detraibile per l'anno d'imposta 2021, al fine di garantire la neutralità dell'imposta.

3. La maggiore IVA detratta potrà essere rettificata chiedendo direttamente all'Ufficio competente la restituzione, ai sensi dell'articolo 30-ter, di un importo pari alla differenza tra l'IVA applicata sulla fattura emessa nei confronti (...) [N.d.r. del committente] e l'IVA indetraibile che deriverebbe riconsiderando il servizio reso (...)

[N.d.r. al committente] *tra le operazioni esenti ai fini del calcolo della percentuale di detrazione per l'anno 2021.*

4. *Poiché la rideterminazione della percentuale di detrazione per l'anno 2021 è effettuata al solo scopo di garantire la neutralità dell'IVA e di non causare danni all'Erario, non comporterà l'applicazione di sanzioni né alcun impatto sul pro-rata provvisorio applicato alle liquidazioni mensili dell'imposta (...) [N.d.r. dell'istante] per il 2022».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione sia in merito alla correttezza dell'aliquota IVA applicata alla prestazione di servizio resa, sia all'effettiva esistenza del credito IVA cui l'istante fa riferimento e alla spettanza dello stesso, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

L'articolo 26, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), dispone che, *«Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25».*

Il successivo comma 3 prevede che, *«la disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7»*.

Conseguentemente, il comma 5 dispone che, *«Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. [...] »*.

Il sistema di variazione in diminuzione sopra delineato presuppone, in genere, la restituzione al cessionario/committente del corrispettivo erroneamente percepito in misura superiore.

Ciò posto, l'errore di aliquota descritto dall'istante è riconducibile alle ipotesi di variazione ex articolo 26, comma 3, del decreto IVA sicché, essendo ormai decorsi i 12 mesi dall'effettuazione dell'operazione, non è consentita l'emissione di una nota per il recupero della maggiore imposta erroneamente addebitata.

Quanto alla possibilità di ricorrere all'istituto di cui all'articolo 30-ter del decreto IVA laddove siano spirati i termini di cui all'articolo 26 del medesimo decreto, con la circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021, è stato chiarito che, *«[...] il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione -*

rinvenibile dal combinato disposto degli articoli 26, commi 2 e seguenti, e 19, comma 1, del Decreto IVA - non implica, in via generale, che il recupero dell'imposta non detratta possa avvenire, alternativamente, presentando, in una fase successiva, la dichiarazione integrativa a favore di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, contenente la riduzione non operata dell'imposta, o un'istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 30-ter del Decreto IVA.

[...].

Per quanto concerne l'istituto disciplinato dall'articolo 30-ter del decreto IVA, si ritiene che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, questo trovi applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato 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 (cfr. risposta a interpello n. 663 pubblicata sul sito della scrivente il 10 maggio 2021 ndr).

La possibilità di ricorrere al rimborso deve essere riconosciuta, invece, laddove, ad esempio, il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26 del DPR n. 633 del 1972 (Cfr. risposte a interpello n. 592 e 593 del 15 dicembre 2020 e n. 190 del 13 giugno 2019 ndr)».

Nello specifico, si ricorda che l'articolo 30-ter del decreto IVA, ripropone ai fini IVA quanto già disposto dall'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, prevedendo che, «1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione

dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale».

Tanto premesso, nel caso di specie risulta che l'istante non ha proceduto a rettificare tempestivamente la fattura, erroneamente emessa con applicazione dell'IVA, non per colpevole inerzia ma confidando nel contenuto della risposta resa dalla scrivente nel 2021 alla società committente, che negava il carattere di accessorietà delle prestazioni rese; solo nel 2022 - oltre il termine di emissione della nota di variazione in rettifica - l'istante ha preso atto dell'errore compiuto.

Tornano, dunque, applicabili i chiarimenti resi con diverse risposte ad interpello (consultabili nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate), secondo cui, laddove il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione ex articolo 26 del decreto IVA per recuperare l'IVA erroneamente addebitata in rivalsa - che deve restituire al cessionario/committente perché non dovuta - il medesimo può presentare istanza di rimborso ex articolo 30-ter, comma 1, del decreto IVA, al verificarsi del presupposto.

Nel caso prospettato nell'istanza, il presupposto per la restituzione è costituito dalla risposta resa dalla scrivente il 12 maggio 2022, laddove è stato precisato il regime di esenzione applicabile alle prestazioni rese dall'istante.

Affinché sia rispettata la neutralità dell'IVA ed il rimborso non integri la fattispecie di arricchimento senza causa in capo al prestatore, è necessario che, durante la fase istruttoria che segue la richiesta di rimborso, l'istante dia prova di aver eseguito il rimborso dell'IVA erroneamente addebitata in rivalsa al committente e che il rimborso non cagioni un danno all'erario, ove il committente, avendone il diritto, abbia detratto l'IVA addebitata.

L'istante dovrà, altresì, dare evidenza che la somma chiesta a rimborso è già al netto di quanto erroneamente detratto nel 2021 per effetto del calcolo del pro-rata di detraibilità eseguito considerando l'operazione soggetta ad IVA, fornendo, altresì, all'Ufficio competente tutta la documentazione idonea a verificare la spettanza del predetto credito e il corretto calcolo dell'Iva detraibile nel 2021.

In conclusione la soluzione prospettata dall'istanza, al verificarsi delle condizioni sopra illustrate, è condivisibile.

**Firma su delega del Capo Divisione
e Direttore centrale ad interim**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**