

Rimborso dell'Iva non dovuta solo se il recupero è fuori tempo

I rimedi

Per l'Agenzia la procedura è consentita quando non è più possibile la «detrazione»

L'esercizio del diritto di detrazione e la richiesta a rimborso dell'Iva non dovuta dovrebbero essere due strumenti alternativi finalizzati, tra l'altro, alla tutela del principio di neutralità dell'imposta. Così non sembrerebbe però per l'amministrazione finanziaria, la quale relega l'istituto del rimborso al ruolo di procedura alternativa, esperibile (solo) quando non è possibile recuperare l'imposta tramite la «detrazione», e sempre che tale impossibilità non sia causata da colpa o inerzia del contribuente.

Il recupero

Si è già detto (si veda l'altro articolo in pagina) che è possibile recuperare l'Iva addebitata a fronte della mancata esportazione nei termini da parte del cessionario non residente solo dopo che è stata ottenuta la prova del buon esito della procedura di sdoganamento, e che la stessa possibilità dovrebbe essere riconosciuta per le omologhe operazioni intra Ue, una volta acquisita la prova dell'arrivo a destinazione dei beni nell'altro Stato membro, a partire dal 1° settembre scorso.

In base alle istruzioni fornite con la risposta 32/2023, il recupero dell'Iva avviene tramite emissione di nota di credito. Ma se il contribuente non emette la nota di credito entro il termine or-

dinario di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione (nel caso di specie si tratterebbe del termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata emessa la nota di debito da «regolarizzazione») il diritto svanisce, non essendo rimediabile l'inattività del contribuente.

Il rimborso

La via del rimborso (articolo 30-ter del Dpr 633/1972) è invece esperibile solo se la prova del trasferimento dei beni viene acquisita una volta spirato il termine per l'emissione della nota di credito, computando il periodo di due anni per procedere alla richiesta a partire dall'ottenimento della prova stessa. In una simile situazione, infatti, il contribuente sarebbe impossibilitato a emettere la nota di credito per motivi a lui non imputabili.

La qualifica del rimborso come procedura residuale rispetto alla detrazione «diretta» è stata peraltro chiaramente affermata anche in precedenza e in termini generali. Nella circolare 20/E del 2021, le Entrate sostengono infatti che, «trattandosi di una norma residuale ed eccezionale», l'articolo 30-ter trova 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)», senza però fornire alcuna motivazione.

In merito, va osservato che la norma prevede semplicemente che la richiesta è presentata dal contribuente per ottenere «la restituzione dell'imposta non dovuta... entro il termine di

due anni dalla data di versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione», senza porre alcuna limitazione.

A maggior ragione, focalizzando l'attenzione sul caso in esame, ciò che pare chiaro è che, comunque, tale tesi non possa essere applicata per un (semplice) ulteriore motivo. Il recupero dell'imposta, reso possibile grazie all'ottenimento della prova del trasferimento fisico/arrivo dei beni (sia per le esportazioni che per le cessioni intra Ue), non consegue certamente all'applicazione dell'esercizio del diritto di detrazione, ma deriva dall'effettuazione di una rettifica dell'imposta. In questo caso, infatti, non si fa altro che ripristinare il regime di non imponibilità di un'operazione che, in applicazione di una norma di tutela degli interessi erariali, è stata temporaneamente resa imponibile. E questo determina, come logica conseguenza, che non possa essere invocato il termine annuale di cui all'articolo 19 del Dpr 633/1972 e che, quindi, il rimborso non può essere considerato come un «espediente» volto a «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».

Per altro verso, non si riscontra alcuna «pericolosità» del rimborso, considerato che in questo caso l'operazione viene sottoposta a un controllo diretto dell'amministrazione finanziaria: controllo cui sfugge invece la detrazione tramite emissione di nota di credito, se non nel caso in cui il contribuente sia sottoposto a una verifica.