

Risposta n. 147/2024

OGGETTO: IVA – soggetto non residente – rimborso IVA sugli acquisti – Apertura partita IVA con effetto retroattivo – Articolo 38–bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972

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

QUESITO

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

L'istante, società di diritto tedesco, riferisce di essere «*in possesso di un'identificazione diretta in Italia, se pur non attraverso un numero di partita IVA, bensì un codice fiscale, n. (...), attribuito in data 25 luglio 2018.*»

Con riferimento all'attività svolta in Italia, l'istante dichiara di aver «*ricevuto, negli anni 2017, 2018 e 2019, fatture da fornitori nazionali con applicazione dell'IVA ordinaria nazionale al 22%, in quanto riferite a merci che la stessa [ALFA] avrebbe poi*

venduto nuovamente a soggetti nazionali, completando così una triangolazione che non comportava fuoriuscita di merci dal territorio nazionale italiano».

Precisa, da ultimo, di non aver, tutt'oggi, ancora presentato alcuna dichiarazione o posto in essere altro adempimento fiscale.

Ciò premesso, l'istante chiede di conoscere la corretta procedura da adottare al fine di ottenere il rimborso dell'eccedenza IVA generata per effetto delle operazioni passive svolte in Italia nei suddetti periodi d'imposta.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, previa apertura della partita IVA con effetto retroattivo, ritiene di poter *«ottenere rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto a credito generato per effetto delle fatture ricevute da fornitori nazionali, attraverso la presentazione della dichiarazione IVA retroattiva per l'anno 2017, anno in cui è scaturita la prima parte di credito, e successivamente per gli anni avvenire, così da riportare la stessa eccedenza a credito fino alla corrente dichiarazione 2024 riferita all'anno 2023, e infine presentare la stessa con allegata istanza di rimborso».*

A supporto della propria interpretazione, sostiene che *«La circolare 34 del 6.8.2012 afferma che, nel caso in cui la dichiarazione Iva risulti omessa, non è possibile riportare il credito o chiederne il rimborso, pur risultando lo stesso effettivamente maturato. Il contribuente potrà però recuperare il credito attraverso la procedura del rimborso, a condizione che abbia sanato l'irregolarità commessa, e dunque chiedere all'Agenzia delle Entrate il rimborso del credito, presentando entro due anni domanda ai sensi dell'articolo 21 del D.lgs. 546/1992».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 38-*bis*2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito, decreto IVA), detta le regole in tema di rimborsi chiesti con il c.d. "portale elettronico" dagli operatori comunitari che hanno corrisposto l'IVA in Italia, secondo le regole previste dalla direttiva 2008/9/CE.

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 53471 del 1° aprile 2010, attuativo della normativa in parola, ha stabilito le modalità e i termini procedurali per il rimborso e per la realizzazione dei relativi scambi informativi, attribuendo al Centro operativo di Pescara la competenza a gestire i rimborsi in oggetto.

Dal 2010, infatti, i soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri, che hanno intenzione di chiedere il rimborso dell'imposta assolta in Italia, relativamente agli acquisti ivi eseguiti direttamente - senza ricorrere all'identificazione diretta o al rappresentante fiscale - devono presentare un'apposita istanza in via telematica al proprio Stato membro di stabilimento, che provvede ad inoltrarla al Centro operativo di Pescara.

La domanda di rimborso può riferirsi ad un trimestre solare o all'anno solare, e può essere presentata:

- se trimestrale, a partire dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento ed entro il 30 settembre dell'anno solare successivo al periodo di riferimento;
- se annuale, a partire dal primo gennaio dell'anno successivo a quello oggetto della richiesta di rimborso ed entro il 30 settembre del medesimo anno.

Il termine del 30 settembre dell'anno successivo, previsto dalla Direttiva 2008/9/CE, è un termine perentorio, la cui inosservanza provoca la decadenza del rimborso.

Tra le condizioni che escludono la possibilità di attivare la procedura di rimborso mediante "portale elettronico", il comma 1 dell'articolo 38-*bis*2 annovera:

- 1) la presenza in Italia di una stabile organizzazione del soggetto non residente;
- 2) l'acquisto di beni e servizi con imposta indetraibile secondo la legge italiana;
- 3) l'effettuazione in Italia di operazioni attive, ad eccezione:

- delle prestazioni di trasporto e delle relative operazioni accessorie, non imponibili ai sensi dell'articolo 9 del decreto IVA;

- delle operazioni per le quali l'imposta è assolta dal cessionario o committente con il meccanismo del *reverse-charge*;

- delle operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 74-*septies* del decreto IVA.

Con riferimento alla condizione *sub 1)*, si rammenta che con le risposte ad interpello nn. 339 e 359, pubblicate rispettivamente nell'apposita sezione del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate l'11 settembre 2020 e il 20 maggio 2021, è stato chiarito che l'identificazione diretta (che, come previsto dall'articolo 35-*ter* del decreto IVA, prevede l'attribuzione di una partita IVA italiana), al pari della nomina di un rappresentante fiscale (facoltà riconosciuta dall'articolo 17, comma 3, del decreto IVA), non preclude al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso IVA mediante la procedura del "portale elettronico", purché le fatture di acquisto la cui IVA è richiesta a rimborso:

- siano intestate alla partita IVA del soggetto non residente (non è, quindi, consentito utilizzare il portale per ottenere il rimborso dell'eccedenza dell'IVA a credito relativa alle fatture passive intestate alla partita IVA italiana);

- non confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata utilizzando la partita IVA italiana.

Ciò in quanto l'utilizzo della partita IVA italiana denota, invece, la scelta di ottenere il rimborso dell'eccedenza del credito IVA, al verificarsi delle condizioni prescritte dall'articolo 30 del decreto IVA, ai sensi dell'articolo 38-*bis* del medesimo decreto e, dunque:

- se annuale, mediante la compilazione del quadro VX della dichiarazione IVA, da presentare entro i termini di cui all'articolo 8 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322;

- se trimestrale, mediante la presentazione dell'istanza telematica (modello TR), da inviare entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, secondo quanto previsto dall'articolo 8, comma 2 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542.

Residua, infine, la procedura del cd. "rimborso anomalo", oggi disciplinato dall'articolo 30-*ter* del decreto IVA (che, al comma 1, ricalca il contenuto dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546), secondo cui *«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»*.

Detto articolo prevede una disciplina - applicabile nelle ipotesi di indebito versamento IVA - speciale rispetto a quella prevista dall'articolo 30 e 38-*bis*, 38-*bis*2 per i rimborsi c.d. "ordinari" dell'eccedenza a credito IVA che si genera nell'ambito del processo di liquidazione periodica o annuale, quando l'imposta sugli acquisti eccede quella sulle vendite o, come accade per i non residenti, quando sono effettuati acquisti rilevanti ai fini IVA in Italia intestati direttamente alla partita IVA estera.

La facoltà di avvalersi di tale rimedio è stata, altresì, riconosciuta dalla prassi, con le circolari n. 34/E del 6 agosto 2012 e n. 21/E del 25 giugno 2013, nell'ipotesi di crediti IVA emergenti da dichiarazioni omesse, utilizzati in detrazione nelle dichiarazioni successive, solo se: *i)* a seguito di liquidazione operata ai sensi dell'articolo 54-*bis* del decreto IVA, il contribuente attesti con idonea documentazione l'esistenza del credito, ovvero *ii)* all'esito del riconoscimento dello stesso in sede di contenzioso relativo alla cartella di pagamento conseguente alla predetta liquidazione (sia in fase di mediazione/ conciliazione che a seguito di pronuncia giudiziale).

Ciò permesso in punto di diritto, dalla ricostruzione dei fatti prospettata, sembrerebbe che l'istante abbia, negli anni in argomento, operato sul territorio italiano:

- avvalendosi della propria partita IVA estera, essendo in possesso solo di un codice fiscale in Italia e, quindi, in assenza di identificazione diretta o di un rappresentante fiscale;

- effettuando operazioni attive nei confronti di soggetti passivi (con versamento dell'imposta mediante applicazione con il meccanismo del *reverse-charge*), non avendo posto in essere alcun adempimento fiscale nel territorio anche dichiarativo.

Nel presupposto, quindi, che sussistessero tutte le condizioni prescritte dalla normativa di riferimento - circostanza non verificabile in sede di interpello - l'istante avrebbe potuto esclusivamente azionare la procedura di rimborso mediante "portale elettronico" disciplinata dall'articolo 38-*bis*2 del decreto IVA.

Essendo ormai decorsi i termini prescritti (ovvero il 30 settembre dell'anno solare successivo al periodo di riferimento per i rimborsi trimestrali ed il 30 settembre del

medesimo anno per i rimborsi annuali), l'istante risulta decaduto dalla possibilità di recuperare l'eccedenza IVA generata per effetto delle operazioni passive svolte in Italia.

Resta esclusa, in tale circostanza, la facoltà di avvalersi - previa attribuzione "retroattiva" della partita IVA, a valere dal 2017 (ossia a distanza di 7 anni) e presentazione delle dichiarazioni annuali ultra-tardive per gli anni dal 2017 al 2022 - del rimedio del "rimborso anomalo" al fine di ottenere la restituzione dell'imposta oltre i termini ordinari", con le modalità illustrate dalle citate circolari nn. 34/E del 2012 e 21/E del 2013. D'altronde, l'attribuzione, con effetto retroattivo, della partita IVA italiana è possibile solo se effettuata entro un "termine ragionevole" dalla data di effettuazione della prima operazione di acquisto (si veda, a tal proposito, Cassazione n. 2746 e 2756 del 30 gennaio 2023, che recepisce i principi espressi in tema di riconoscimento del diritto alla detrazione dalla pronuncia della Corte di Giustizia del 21 ottobre 2010, in causa C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV).

**IL VICE DIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**