

Risposta n. 319/2025

OGGETTO: Svolgimento attività imponibili ed esenti Iva da parte di soggetto UE – Rimborso ex articolo 38-bis.2 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

La ditta ALFA, di seguito anche istante, fa presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

L'istante - «*ditta di diritto spagnolo con domicilio fiscale in Spagna, che svolge attività di [...] compravendita e locazione di immobili propri*» - rappresenta di aver acquistato in Italia «*un fabbricato industriale, categoria D7*» e «*una civile abitazione, categoria A/3*», con l'intenzione di «*affittare [...] il primo [...] ad imprese*» e il secondo «*a persone fisiche*».

L'istante precisa di aver «ottenuto l'identificazione fiscale con relativo numero di partita iva per poter ottemperare agli obblighi di emissione delle fatture relativamente all'attività di affitto della civile abitazione».

La ditta aggiunge che, con riferimento all'attività di locazione dell'immobile strumentale, «maturerà un credito iva, derivante dagli acquisti imponibili e vendite prive di iva in fattura, che saranno integrate dal cessionario, applicando il regime previsto dall'articolo 17 DPR 633/1972 [...]», mentre «l'attività di locazione della civile abitazione sarà esente da iva».

Ciò posto, rappresenta che la procedura di cui all'articolo 38-bis.2 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, numero 633 (di seguito anche decreto IVA) - procedura che la ditta intende attivare per il rimborso dell'IVA maturata sugli acquisti per l'attività di locazione dell'immobile strumentale - prevede che l'operatore non abbia «effettuato operazioni diverse da quelle per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario/committente, ad eccezione di quelle imponibili per trasporti o art. 74-septies».

L'istante, dunque, chiede chiarimenti in ordine alle modalità tramite le quali effettuare richiesta di «rimborso dell'iva maturata sugli acquisti relativi alla prima attività (locazione dell'immobile strumentale, ndr), pur svolgendo un'altra attività di locazione esente».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante prospetta tre diverse soluzioni.

- 1) Mantenere distinte le due attività con contabilità separata e predisporre due dichiarazioni IVA, così da poter applicare l'articolo 38-bis.2 del d.P.R. n. 633 del 1972.
«Ad avviso dello scrivente, la seconda attività svolta dalla ditta, essendo esente da imposta, esula da quanto previsto nel secondo periodo del comma 1 dell'art.38 bis 2 e non debba essere contemplata tra le attività diverse rispetto a quelle per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario/committente»;
- 2) «Qualora l'Agenzia delle Entrate non fosse d'accordo con l'interpretazione riportata al punto 1), si ritiene che possa essere chiesto il rimborso tramite procedura ordinaria prevista per i soggetti residenti (dichiarazione iva)»;
- 3) «Qualora l'Agenzia delle Entrate non fosse d'accordo con le interpretazioni riportate ai punti 1) e 2), poiché l'art. 38 bis 2, secondo periodo, riporta testualmente "periodo di riferimento", si ritiene che comunque possa essere applicata tale procedura, qualora la società, dopo un certo numero di anni in cui si è maturato un credito iva, decida di sospendere (non esercitare) per un anno (periodo di riferimento) l'attività esente, e per tale anno presenti l'istanza telematica tramite portale elettronico. [...] Il credito anche in tal caso, si sarebbe formato in un periodo in cui venivano esercitate entrambe le attività, ciononostante l'istanza verrebbe presentata, per la totalità del credito maturato, per un "periodo di riferimento" in cui sarebbe stata svolta la sola attività per la quale il debitore dell'imposta sarebbe stato l'acquirente soggetto passivo iva che assolve l'imposta mediante l'integrazione della fattura del fornitore ed in tale periodo di riferimento non sono state svolte altre attività, come previsto dall'art. 38 bis 2. Qualora sia questa l'unica soluzione accettabile [...], si ritiene non sia necessaria la separazione delle attività e la compilazione del doppio modulo della dichiarazione

iva, ma il credito maturato possa derivare anche dall'applicazione del regime pro rata applicato nei vari anni in cui lo stesso si è formato».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminamente si rileva che il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di intervento, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Resta, dunque, impregiudicato il potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento alle operazioni poste in essere da soggetti esteri, giova innanzitutto evidenziare che, secondo l'articolo 7-quater del d.P.R. n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi relativi a beni immobili situati nel territorio dello Stato sono territorialmente rilevanti in Italia.

Ebbene, in base all'articolo 10, comma 1, n. 8) del richiamato d.P.R., il regime IVA delle attività di locazione aventi ad oggetto immobili prevede:

- l'esenzione IVA per la locazione di fabbricati ad uso abitativo (salvo i casi in cui il fabbricato sia locato dall'impresa che l'ha costruito o sia destinato ad alloggi sociali come definiti dal decreto ministeriale 22 aprile 2008);
- l'esenzione IVA per la locazione di immobili strumentali, salvo la possibilità per il locatore di optare per il regime dell'imponibilità dell'operazione all'interno del contratto di locazione.

In linea con il peculiare regime evidenziato, l'articolo 19-bis.1 prevede che «*In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19* (relativo alla determinazione dell'imposta dovuta, ndr.):

[...]

i) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni».

Si fa altresì presente che l'articolo 36, comma 3, del decreto IVA stabilisce che «*I soggetti che esercitano più imprese o più attività nell'ambito della stessa impresa ovvero più arti o professioni, hanno facoltà di optare per l'applicazione separata dell'imposta relativamente ad alcuna delle attività esercitate, dandone comunicazione all'Ufficio nella dichiarazione relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività. In tal caso la detrazione di cui all'art. 19 spetta a condizione che l'attività sia gestita con contabilità separata [...]. L'opzione ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. [...] Le disposizioni del presente comma si applicano anche ai soggetti che effettuano sia locazioni, o cessioni, esenti da imposta, di fabbricati o porzioni di fabbricato a destinazione abitativa che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell'articolo 19, comma 5, e dell'articolo 19-bis, sia locazioni o cessioni di altri fabbricati o di altri immobili, con riferimento a ciascuno di tali settori di attività [...]*».

In proposito, come chiarito dalla circolare 28 giugno 2013, n. 22/E (cfr. paragrafo 9) il soggetto passivo che, nell'ambito della stessa impresa, effettua locazioni aventi ad oggetto immobili abitativi esenti e locazioni aventi ad oggetto immobili strumentali per cui è stata esercitata l'opzione di imponibilità ha la facoltà di separare le operazioni esenti da quelle imponibili con il conseguente obbligo di tenere la contabilità separata affinché possa avvalersi, ove possibile, del diritto alla detrazione di cui all'articolo 19 del decreto IVA.

Ciò posto, con riferimento alle operazioni effettuate da soggetti passivi non residenti stabiliti in un altro Stato membro dell'UE, si rileva che l'articolo 17 del richiamato d.P.R. n. 633, al comma 2, pone a carico del cessionario o committente nazionale l'adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, attraverso il sistema dell'integrazione della fattura o *reverse charge*.

Il successivo comma 3 del citato articolo 17 stabilisce che «*Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441».*

A riguardo, come chiarito dalla circolare 13/E del 2011 «*le novità in materia di reverse charge non trovano applicazione nel caso in cui le operazioni di cessione di*

beni o di prestazione di servizi territorialmente rilevanti in Italia siano effettuate da un soggetto passivo non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato nei confronti di:

- *cessionari o committenti soggetti passivi che siano stabiliti fuori del territorio dello Stato, ovvero*
 - *cessionari o committenti che non possano essere qualificati come soggetti passivi ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 2, del d.P.R. n. 633. Si ricorda che, ai fini della individuazione del concetto di "soggetti passivi", con specifico riferimento ai profili di territorialità dell'imposizione, sono considerati tali i soggetti esercenti impresa, arte o professione e i soggetti agli stessi assimilati ai predetti fini dalle lettere b) e c) dell'articolo 7-ter, comma 2.*

Il soggetto non residente che ponga in essere operazioni nei confronti delle suddette tipologie di cessionari o committenti dovrà quindi identificarsi direttamente in Italia ai sensi dell'articolo 35-ter del d.P.R. n. 633 (ricorrendone i presupposti) ovvero nominare un rappresentante fiscale per assolvere gli obblighi relativi alle predette operazioni [...].».

L'articolo 35-ter del decreto IVA - in linea con quanto anticipato - statuisce che «*1. I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che, ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, intendono assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente, devono farne dichiarazione all'Ufficio competente, prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema.*

[...]

3. L'ufficio attribuisce al richiedente un numero di partita I.V.A., in cui sia evidenziata anche la natura di soggetto non residente identificato in Italia. Il predetto numero deve essere riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto, ove richiesto.
[...]».

Infine, secondo quanto stabilito dal comma 1 dell'articolo 38-bis2 del decreto IVA «*I soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza chiedono il rimborso dell'imposta assolta sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile a norma degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, secondo le disposizioni del presente articolo. Il rimborso non può essere richiesto dai soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero dai soggetti che hanno ivi effettuato operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell'imposta è il committente o cessionario, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle effettuate ai sensi dell'articolo 74-septies [...]*».

Dunque, la predetta disposizione impedisce l'accesso alla procedura di rimborso ivi disciplinata nel caso in cui il soggetto passivo non residente:

- 1) disponga in Italia di una stabile organizzazione;
- 2) effettui acquisti di beni e servizi con imposta indetraibile secondo la legge italiana;
- 3) ponga in essere in Italia 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.

Tanto premesso, nel caso di specie, si osserva che il dubbio posto dall'istante - ditta spagnola priva di stabile organizzazione in Italia - concerne la possibilità di richiedere il rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti imponibili con riguardo all'attività di locazione di un immobile strumentale attraverso la procedura di cui all'articolo 38-*bis*.2 del decreto IVA in presenza di una ulteriore attività svolta in Italia esente e con imposta indetraibile, ossia la locazione di immobile ad uso abitativo (rispetto alla quale ha richiesto ed ottenuto una partita Iva italiana per il tramite della procedura di cui all'articolo 35-*ter* per l'emissione delle relative fatture conformemente a quanto statuito dal richiamato articolo 17, comma 3).

In proposito, si osserva che questa Agenzia, con la risposta ad interpelllo n. 359, pubblicata il 20 maggio 2021, ha chiarito come «*la nomina di un rappresentante fiscale* (ovvero l'identificazione diretta nel territorio nazionale, ndr.) *non precluda al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso IVA mediante la procedura del portale elettronico, purché ne ricorrono le condizioni ed in assenza di cause ostative all'erogazione dello stesso come individuate dall'articolo 38-bis2 del decreto IVA (in particolare, per quanto qui di rilievo, effettuazione di operazioni attive per cui si è debitori dell'imposta)*.

È necessario, tuttavia, che le fatture di acquisto la cui IVA è richiesta a rimborso tramite il "portale elettronico":

- siano intestate alla partita IVA del soggetto non residente (non è, quindi, consentito utilizzare il portale per ottenere il rimborso dell'IVA relativa alle fatture passive intestate alla partita IVA italiana);
- non confluiscano nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale.

[...]

Laddove il soggetto non residente identificato in Italia direttamente o tramite rappresentante fiscale, che non abbia effettuato operazioni attive in Italia per le quali lo stesso è debitore di imposta, opti per il rimborso in dichiarazione annuale, ai sensi del citato articolo 38-bis, anche dell'IVA relativa alle fatture di acquisto intestate alla partita IVA estera, è opportuno che il rappresentante fiscale tenga distinte dette operazioni da quelle riferite alla partita IVA italiana, annotandole separatamente nei registri IVA e in un apposito modulo della dichiarazione annuale, similmente a quanto già accade con riguardo alle operazioni della casa madre non residente che confluiscono nella contabilità IVA della sua stabile organizzazione. Ciò consentirà un migliore riscontro del credito IVA chiesto a rimborso, riducendo il rischio di un duplice utilizzo.

In conclusione, [...] si è dell'avviso che l'istante possa chiedere il rimborso tramite portale elettronico dell'IVA relativa agli acquisti nazionali e alle importazioni, se le fatture/bollette doganali risultano intestate alla partita IVA [...] (estera, inciso aggiunto), mentre devono confluire nella dichiarazione annuale le operazioni riferibili alla partita IVA italiana gestita tramite il rappresentante fiscale».

Nell'applicare al caso in esame la normativa innanzi richiamata, unitamente ai principi enunciati dal citato documento di prassi, si ritiene che l'istante, soggetto passivo non residente UE, possa:

- attraverso la partita IVA italiana conseguita per il tramite dell'identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972, adempiere agli obblighi ai fini IVA per l'attività di locazione civile esente in riferimento alla quale l'imposta è indetraibile (cfr. l'articolo 19-*bis*.1 del decreto IVA);
- accedere alla procedura di rimborso ai sensi dell'articolo 38-*bis*.2 del richiamato decreto IVA per l'imposta assolta sugli acquisti inerenti all'attività di locazione dell'immobile strumentale, purché le relative fatture siano intestate alla partita IVA spagnola.

A tal fine, dando seguito alla prima soluzione avanzata dall'istante, quest'ultimo potrà optare per la contabilità separata *ex articolo 36* del decreto IVA in maniera tale da rendere evidente la distinzione delle due attività e la circostanza che il rimborso attraverso il "portale elettronico" è relativo solo ed unicamente alle fatture intestate alla partita IVA estera.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**