

Risposta n. 4

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - importazioni - detrazione o rimborso IVA assolta in dogana

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

QUESITO

[ALFA], rappresentante fiscale in Italia della società svizzera *[BETA]*, di seguito istante, fa presente, per conto della società rappresentata, quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, società di diritto svizzero, nello svolgimento della propria attività di commercio all'ingrosso di materiale ferroso, acquistava i beni commercializzati presso imprese estere e li esportava in Italia, avvalendosi di un rappresentante fiscale italiano.

Nello specifico, la merce veniva venduta e fatturata al rappresentante fiscale italiano, che si occupava dello sdoganamento e quindi del pagamento dell'IVA al momento dell'importazione. Successivamente, il rappresentante fiscale vendeva e fatturava la merce al cliente finale, cui i beni venivano direttamente consegnati dal trasportatore a cura dell'istante.

Ponendo in essere esclusivamente operazioni non soggette ad IVA, il rappresentante fiscale maturava sistematicamente un credito IVA, di cui regolarmente otteneva il rimborso.

L'istante ha però modificato il proprio *iter* di vendita delle merci in seguito all'emanazione del Regolamento di esecuzione (UE) della Commissione europea del 28 aprile 2016, n. 670, che ha subordinato l'immissione in libera pratica nell'Unione europea di determinati prodotti siderurgici (tra cui quelli commercializzati dall'istante) all'esibizione di un documento di vigilanza, rilasciato dalle autorità competenti di uno Stato membro, negatogli poiché l'istante non ha una stabile organizzazione nel territorio dell'Unione.

A seguito del predetto diniego, l'istante ha quindi deciso di vendere direttamente la merce al cliente finale ovvero ad una società italiana (come risulta dalla bolletta doganale), avvalendosi di uno spedizioniere ai fini dello sdoganamento e dell'assolvimento dell'IVA all'atto dell'importazione e sempre di un trasportatore per la consegna. Dai documenti allegati risulta che i "diritti doganali" (nel caso di specie la sola IVA) sono successivamente addebitati all'istante.

Tanto premesso, l'istante chiede di sapere qual è la modalità corretta di richiesta del rimborso IVA, posto che con la FAQ n. 40 (reperibile all'indirizzo <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/rimborsi/iva-rimborsi-ue-soggetti-residenti>) l'Agenzia delle entrate ha chiarito che: *"I soggetti che hanno una stabile organizzazione in Italia, gli identificati diretti, e coloro che usufruiscono del rappresentante fiscale non possono richiedere il rimborso dell'Iva ai sensi dell'articolo 38 bis2 del D.P.R. del 633/1972 ma devono richiedere il rimborso dell'imposta mediante le modalità previste dall'articolo 38 bis del citato decreto"*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che l'unico soggetto legittimato a richiedere il rimborso IVA sia il rappresentante fiscale che a tal fine dovrebbe:

- registrare la bolletta doganale nella propria contabilità (benché sia indicato quale destinatario della merce un soggetto terzo);

- presentare la dichiarazione IVA chiedendo il rimborso del credito maturato;
- all'atto della richiesta documentale da parte dell'Amministrazione finanziaria, dimostrare l'effettivo assolvimento dell'IVA al momento dell'importazione ed il successivo addebito della stessa imposta, nonché il relativo pagamento, a carico dell'istante.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 70 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (decreto IVA) prevede che *"l'imposta relativa alle importazioni è accertata, liquidata e riscossa per ciascuna operazione"*.

In base all'articolo 56 del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43 (T.U.L.D.), *"Ogni operazione doganale deve essere preceduta da una dichiarazione in dogana..."*. Tale dichiarazione può essere fatta da chiunque presenti in dogana la merce (cfr. articolo 170 del Regolamento (UE) 9 ottobre 2013, n. 952).

L'importazione si considera effettuata all'atto dell'accettazione della dichiarazione d'importazione da parte dell'autorità doganale che provvede a riscuotere anche la corrispondente imposta (cfr. risoluzione del 18 aprile 2008, n. 161/E). Il documento assume così il valore di bolletta doganale ed attesta l'avvenuto pagamento dei diritti dovuti o l'adempimento delle formalità richieste.

Il debitore d'imposta (soggetto passivo dell'obbligazione doganale) è invece individuato dall'articolo 38 del T.U.L.D., secondo cui *"Al pagamento dell'imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce ... e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata"*. In proposito, l'articolo 77 del Regolamento (UE) n. 952 del 2013 precisa che *"Il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana"*.

Per individuare il soggetto obbligato, le disposizioni unionali non fanno

riferimento né all'importatore né al proprietario della merce ma al dichiarante in dogana e alla mera disponibilità della merce.

Il versamento dell'IVA è, quindi, eseguito in dogana dal proprietario della merce o dal soggetto tramite il quale si effettua l'importazione. Non di rado, infatti, l'importazione viene eseguita attraverso l'intervento di uno spedizioniere.

In proposito, tuttavia, la risoluzione ministeriale del 21 dicembre 1990, n. 431354, fornisce alcune importanti precisazioni.

Secondo il citato documento di prassi, agli effetti IVA il debitore dell'imposta è sempre l'effettivo proprietario della merce e non l'intermediario che agisce come rappresentante indiretto obbligato al pagamento dei diritti doganali al momento dell'entrata nel territorio doganale. Ciò in quanto *"...l'art. 19 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, espressamente dispone che è ammesso in detrazione, dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta «assolta o dovuta» dal contribuente in relazione ai beni importati, ove con la locuzione «contribuente» non può che riferirsi all'effettivo importatore, vale a dire al destinatario delle merci, quale risulta dalla fattura estera di acquisto, unico soggetto legittimato all'esercizio del diritto di detrazione della relativa imposta. Pertanto, la facoltà del proprietario effettivo delle merci all'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta pagata dal mandatario senza rappresentanza, incaricato dell'effettuazione delle operazioni doganali di importazione di beni, trova legittimazione tutte le volte in cui la sua identità venga verificata attraverso il collegamento soggettivo tra il documento doganale e la fattura estera"*.

In linea con il predetto documento di prassi, la Corte di cassazione con la recente ordinanza n. 2570 del 30 gennaio 2019, ha chiarito che *"È obbligato al pagamento dei tributi e diritti doganali evasi anche l'effettivo proprietario della merce, ossia il soggetto in nome o per conto del quale sia stata effettuata l'operazione di importazione, e non soltanto colui che abbia materialmente presentato la merce in dogana rendendo la relativa dichiarazione ... , atteso che presupposto*

dell'obbligazione tributaria è la destinazione delle merci al consumo entro il territorio doganale, e che detta obbligazione sorge a carico di chi abbia realizzato (da solo o con altri) l'immissione della merce al consumo".

Tanto premesso, l'unico soggetto legittimato a recuperare l'IVA assolta al momento dell'importazione è il destinatario delle merci impiegate nell'esercizio della propria attività che, previa registrazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del decreto IVA, può detrarre l'imposta assolta.

Così ricostruito il sistema, anche nel caso prospettato dall'istante, agli effetti IVA il debitore dell'imposta è l'acquirente italiano, da cui lo spedizioniere avrebbe dovuto recuperare l'IVA assolta in dogana, posto che la vendita ha luogo direttamente tra l'istante soggetto estero e la società italiana e non più per il tramite del rappresentante fiscale che, quale primo acquirente, correttamente assolveva l'IVA in dogana e ne chiedeva e otteneva il rimborso.

IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO

(firmato digitalmente)