

**Risposta n. 449/2023**

***OGGETTO: Soggetto non residente – rimborso dell'IVA relativa ad acquisti effettuati in Italia – articolo 38-bis2 del DPR n. 633 del 1972***

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

**QUESITO**

La società di diritto svedese [ALFA] (di seguito istante) - che non ha una stabile organizzazione in Italia, né ha provveduto all'identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA) - fa presente quanto di seguito sinteticamente riportato.

L'istante svolge attività di commercio di [...] riferisce che, «*La merce viene normalmente acquistata da fornitori residenti in paesi dell'Unione o extra UE e rivenduti al cessionario finale, anch'esso soggetto appartenente ai paesi dell'Unione o terzi.*

*Normalmente, per le partite di merce unionale, la stessa origina dal paese di appartenenza del produttore e viene consegnata direttamente al destinatario finale su*

*indicazione (...) [n.d.r. dell'istante] che si identifica quale soggetto "promotore" della triangolazione e pertanto senza addebito d'imposta da parte del primo cedente.*

*Lo stesso avviene nel caso in cui la merce provenga da Paesi extra UE».*

*L'istante rappresenta che «Nel corso dei mesi di aprile e maggio 2023 (...) ha acquistato alcune partite di [...] da due fornitori finlandesi anch'essi senza alcuna stabile organizzazione in Italia ma ivi identificati a fini IVA ai sensi dell'art. 35-ter del DPR 633/72.*

*Tale acquisto era, (...), finalizzato alla rivendita delle medesime partite ad un soggetto residente in Italia (...).*

*Tuttavia, (...) non era al corrente (...) che la merce non originava dalla Finlandia (Paese di residenza dei fornitori) né da altro Paese UE o Extra UE ma si trovava già in Italia.*

*Per una parte, infatti, la merce era stata introdotta in Italia a seguito di un transito comunitario (...) con trasferimento della stessa dal produttore comunitario alla propria partita IVA italiana (...) e per la restante parte a seguito di una operazione di importazione definitiva effettuata dal soggetto finlandese non residente a mezzo della propria identificazione in territorio nazionale.*

*(...) [n.d.r. l'istante], riceveva dapprima una fattura senza addebito di IVA da parte di entrambi i fornitori in applicazione delle norme relative alle cessioni intracomunitarie.*

*Gli stessi cedenti, tuttavia, successivamente, ritenendo (...) che la cessione effettuata (...) avesse rilevanza nazionale per il fatto che la merce si trovava già in Italia e quindi la cessione non poteva configurare uno scambio intracomunitario (in assenza del*

*trasferimento dei beni da un Paese comunitario ad un altro), provvedevano a modificare tale documento di vendita (...) addebitando l'IVA al 22% per un totale di circa [...] di imposta, in applicazione dell'art. 17 comma 3 del D.P.R. 633/72.*

*(...) [n.d.r. l'istante] provvedeva quindi ad effettuare il pagamento delle fatture ricevute e con esse della relativa IVA addebitata.*

*Successivamente la merce veniva ceduta al cessionario finale, soggetto residente, applicando la procedura di reverse charge: l'IVA veniva quindi assolta direttamente dal cessionario residente mediante l'integrazione delle fatture di acquisto con relativa annotazione dell'imposta anche nel registro delle vendite con contestuale esercizio della detrazione».*

Tutto ciò premesso l'istante - tenuto conto del rilevante credito IVA che si è generato per effetto delle operazioni sopra descritte - chiede chiarimenti sulla

*«-necessità di identificazione in Italia al fine di regolarizzare la propria posizione in ordine alle operazioni effettuate;*

*-individuazione della procedura più idonea ad ottenere il rimborso dell'imposta versata in Italia».*

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante ritiene che *«Le fattispecie sopra descritte individuano operazioni rilevanti in Italia poiché le merci (...) oggetto degli scambi commerciali si trovano in territorio nazionale a seguito di un transito intracomunitario (...) o di una importazione definitiva sempre eseguita da soggetto non residente ma identificato a fini IVA.*

*Ai fini dell'assolvimento degli obblighi e/o dei diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di Imposta sul Valore aggiunto rileva quindi il combinato disposto degli art. 7-bis e 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.*

*(...), a mente dei riferimenti sopra indicati ed in particolare della Sentenza C-385/09, la mancata identificazione non può essere considerata causa di esclusione del diritto alla detrazione e di conseguenza al rimborso della maggiore imposta versata laddove il soggetto non residente non abbia provveduto all'identificazione successivamente al compimento delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. (...)*».

L'istante osserva, altresì, che *«le operazioni sopra descritte, tutte effettuate mediante l'impegno della partita IVA svedese non hanno determinato, per altro, la necessità di ulteriori adempimenti di natura contabile o dichiarativa a fini unionali (Intrastat) non rendendo quindi ad avviso dell'istante necessaria l'identificazione sul territorio nazionale.*

*Per quanto attiene al rimborso dell'imposta corrisposta ai propri fornitori e quindi il credito formatosi, l'istante ritiene che, in assenza di una identificazione diretta o di un rappresentante fiscale italiano, possa essere esperita la procedura di cui all'art. 38-bis2 ovvero a mezzo portale elettronico.*

*(...).*

*In definitiva l'istante ritiene che:*

*- non sia necessario effettuare l'identificazione diretta o la nomina di un rappresentante fiscale in Italia per le operazioni effettuate così come descritte e per*

*eventuali ulteriori operazioni dello stesso genere effettuate poiché tali operazioni non generano obblighi dichiarativi e/o contabili in capo [n.d.r. all'istante];*

*- si possa provvedere a richiedere il rimborso dell'IVA corrisposta sulle fatture relative alla merce acquistata e già presente sul territorio italiano mediante la procedura prevista dall'art. 38-bis2 ossia mediante il ricorso al portale elettronico in considerazione del fatto che:*

*-la società non ha effettuato operazioni attive per la quale è divenuta debitrice di imposta in Italia;*

*-le fatture di acquisto sono intestate alla partita IVA del soggetto non residente».*

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito alle operazioni realizzate e, nello specifico, alla localizzazione in Italia della merce al momento del suo acquisto (ivi introdotta prima della vendita direttamente dai fornitori), 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 17, secondo comma, del decreto IVA dispone che «*Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro*

*dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427».*

*Il successivo terzo comma dispone 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 [...]».*

*Come già chiarito in passato (cfr. risoluzione n. 28/E del 28 marzo 2012) «In base al disposto del successivo terzo comma dell'articolo 17 sopra citato, tale estensione del meccanismo dell'inversione contabile non trova applicazione nel caso in cui le cessioni di beni o le prestazioni 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 anch'essi stabiliti fuori del territorio dello Stato. In tale caso, torna di norma applicabile la regola generale di cui al primo comma dell'articolo 17 che individua il debitore dell'imposta nel cedente o prestatore».*

*In altre parole quando le operazioni domestiche intercorrono tra soggetti non stabiliti ai fini IVA in Italia, né quivi in possesso di una stabile organizzazione, il cedente deve emettere fattura con IVA utilizzando la partita IVA italiana, acquisita mediante*

identificazione diretta (se stabilito ai fini IVA in un Paese UE o in un paese terzo che abbia stipulato accordi di reciproca assistenza amministrativa ai fini IVA, *ex* articolo 35-*ter* del decreto IVA) ovvero attraverso un rappresentante fiscale (*ex* articolo 17, comma 2, del medesimo decreto IVA).

Nel caso di specie - nel presupposto che la merce fosse effettivamente già localizzata in Italia al momento dell'acquisto, e che l'istante non avesse, né abbia allo stato attuale, una stabile organizzazione in Italia (situazioni non verificabili in sede di interpello) - compete ai *«due fornitori finlandesi anch'essi senza alcuna stabile organizzazione in Italia ma ivi identificati a fini IVA ai sensi dell'art. 35-ter del DPR 633/72»* il compito di assolvere in modo ordinario, tramite la propria posizione IVA italiana, gli obblighi di rivalsa e di versamento dell'IVA.

Quanto al rimborso dell'IVA versata in Italia, l'articolo 38-*bis*2 del decreto IVA (che recepisce l'articolo 171 della direttiva 2006/112/CE) disciplina il rimborso ai *«soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza» «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 modalità d'applicazione previste dalla direttiva 2008/9/CE»*, ovvero mediante il cd "portale elettronico".

Secondo quanto disposto dal comma 1, secondo periodo, del citato articolo 38-*bis*2, *«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 di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici rese ai sensi dell'articolo 74-septies.*

*[...]*

*3. I soggetti di cui al comma 1 non hanno diritto al rimborso qualora nello Stato membro in cui sono stabiliti effettuino operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta. Nel caso in cui gli stessi effettuino sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto, il rimborso è ammesso soltanto in misura pari alla percentuale detraibile dell'imposta, quale applicata dallo Stato membro ove è stabilito il richiedente.».*

In altre parole, non è possibile attivare la procedura di rimborso di cui all'articolo 38-bis2:

- in presenza in Italia di una stabile organizzazione del soggetto non residente;
- acquisto di beni e servizi con imposta indetraibile secondo la legge italiana.

In particolare, così come non è possibile ad un soggetto passivo nazionale operare la detrazione o chiedere il rimborso dell'imposta relativa ai beni indicati nell'articolo 19-bis1 del decreto IVA (indetraibilità oggettiva), allo stesso modo e alle stesse condizioni non è rimborsabile l'IVA ai soggetti non residenti;

· effettuazione in Italia di operazioni attive - comprese le cessioni intracomunitarie di beni di cui all'articolo 41 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331 e le cessioni all'esportazione di cui all'articolo 8 del decreto IVA - ad eccezione:

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



- di operazioni per le quali l'imposta è assolta dal cessionario o committente con il meccanismo del *reverse-charge*;
- di operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 74-*septies* del decreto IVA;
- effettuazione nel paese di stabilimento di operazioni che non danno diritto alla detrazione, o ne danno diritto parzialmente, nel qual caso il rimborso spetterà in misura proporzionale all'IVA detraibile.

Come, infine, chiarito nel sito *internet* della scrivente, alla pagina Imprese - Richiesta di rimborso da soggetti UE per l'Iva versata in Italia - Che cos'è - Agenzia delle Entrate ([agenziaentrate.gov.it](http://agenziaentrate.gov.it)), il rimborso tramite il cd "portale elettronico" può essere richiesto con cadenza trimestrale o annuale. In particolare, la richiesta di rimborso trimestrale può essere presentata a partire dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento fino al 30 settembre dell'anno successivo. Quella annuale può essere presentata a partire dal primo gennaio dell'anno successivo a quello oggetto della richiesta di rimborso ed entro il 30 settembre dello stesso anno.

Se il contribuente vanta un credito IVA per un periodo inferiore a tre mesi potrà richiedere il rimborso del credito utilizzando la richiesta annuale. Per esempio, se un contribuente è in possesso di fatture per i mesi di gennaio e febbraio (ma non di marzo) non può chiedere il rimborso per il 1° trimestre, ma lo potrà fare soltanto con la richiesta annuale.

Tutto ciò premesso si ritiene che l'istante - soggetto passivo non stabilito - possa richiedere il rimborso IVA mediante la procedura del "portale elettronico" purché ne ricorrano le condizioni ed in assenza di cause ostative all'erogazione dello stesso, così come individuate dall'articolo 38-*bis*2 del decreto IVA.

Sarà, dunque, cura del Centro Operativo di Pescara, che legge per conoscenza, verificare durante le operazioni di controllo e gestione dell'istanza di rimborso la spettanza dello stesso.

**Firma su delega della Direttrice centrale  
Danila D'Eramo**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**