

IVA

Rimborso IVA per il soggetto non residente identificato in Italia

di **Marco Peirolo**

I soggetti non residenti possono chiedere il rimborso dell'IVA assolta in Italia sugli acquisti e sulle importazioni a **condizione che l'imposta sia detraibile**, fermo restando che, in base all'[articolo 38-bis2, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), il rimborso **non può essere richiesto** dai soggetti stabiliti in altri Stati membri della UE che, nel periodo di riferimento:

- disponevano di una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato; ovvero
- hanno ivi effettuato **operazioni attive** diverse da quelle per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario o committente, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici rese in regime MOSS (*Mini One Stop Shop*).

Il terzo comma dell'[articolo 38-bis2 del D.P.R. 633/1972](#) esclude il rimborso anche al ricorrere di una ulteriore ipotesi, vale a dire quando i soggetti non residenti, **nello Stato membro in cui sono stabiliti**, effettuano **operazioni attive che non danno diritto alla detrazione dell'imposta**. Nel caso in cui tali soggetti effettuino sia operazioni che danno diritto alla detrazione sia operazioni che non conferiscono tale diritto, il rimborso è ammesso nella misura corrispondente alla percentuale di detrazione dell'imposta (c.d. "*pro rata*") applicata nello Stato membro di stabilimento dell'operatore.

Le condizioni di rimborso del primo comma dell'[articolo 38-bis2](#) si applicano, a **condizione di reciprocità**, anche ai soggetti stabiliti in Stati extra-UE (attualmente, si tratta di Svizzera, Norvegia e Israele), limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni mobili e servizi inerenti alla loro attività.

In merito alle condizioni in esame, l'Agenzia delle Entrate, nella FAQ n. 40, disponibile sul proprio sito internet, ha precisato 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"***.

Il riferimento ai soggetti non residenti identificati ai fini IVA in Italia direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale **non risulta conforme** né alla normativa interna, né a quella unionale, come interpretata dalla Corte di giustizia.

Deve, infatti, ritenersi che il rimborso, in queste situazioni, sia precluso non già in via generalizzata, ma al di fuori delle fattispecie contemplate dalla norma, come nell'ipotesi in cui

il soggetto estero, nel periodo di riferimento dell'istanza, abbia **utilizzato il numero di partita IVA italiano per effettuare operazioni attive di cui sia debitore della relativa imposta** nel territorio dello Stato. È il caso, per esempio, delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, rilevanti in Italia, poste in essere nei confronti di soggetti non passivi d'imposta. Ricorrendo quest'ultima ipotesi, l'imposta relativa agli acquisti effettuati in Italia può essere recuperata esercitando la **detrazione**, ovvero chiedendo il rimborso di cui agli [articoli 30 e 38-bis del D.P.R. 633/1972](#) mediante il numero di partita IVA italiano.

Nella prospettiva unionale, tale conclusione trova conferma nelle disposizioni della [Direttiva n. 2006/112/CE](#) e della [Direttiva n. 2008/9/CE](#).

L'[articolo 170 della Direttiva n. 2006/112/CE](#) dispone che *“il soggetto passivo che, ai sensi dell'articolo 1 della Direttiva 86/560/CEE, dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3 della Direttiva 2008/9/CE e dell'articolo 171 della presente Direttiva, **non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA** ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:*

- *a) le operazioni di cui all'articolo 169;*
- *b) le operazioni per le quali l'imposta è dovuta unicamente dall'acquirente o dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199”.*

A sua volta, l'articolo 171, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE specifica che *“il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta ma che sono stabiliti in un altro Stato membro è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dalla Direttiva 2008/9/CE”.* Per quanto riguarda il rimborso dell'IVA, previsto dalla Direttiva n. 2006/112/CE, a favore dei soggetti passivi **non stabiliti nello Stato membro di rimborso**, ma in un **altro Stato membro**, disciplinato – dal 1° gennaio 2010 – dalla Direttiva n. 2008/9/CE, l'articolo 2, punto 1), di tale ultima Direttiva prevede che, *“ai fini della presente Direttiva, s'intende per:*

*1) «soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso» il soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE, che **non è stabilito nello Stato membro di rimborso, ma nel territorio di un altro Stato membro (...)**”.*

Il successivo articolo 3 della stessa Direttiva dispone che *“la presente Direttiva si applica ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano le seguenti condizioni:*

- ***nel periodo di riferimento non avevano nello Stato membro di rimborso né la sede della propria attività economica né una stabile organizzazione dalla quale fossero effettuate operazioni commerciali, né, in mancanza di tale sede o stabile organizzazione, l'indirizzo permanente o la residenza abituale;***
- ***nel periodo di riferimento non hanno effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi il cui luogo di effettuazione si possa considerare situato nello Stato membro di rimborso, fatta eccezione per le seguenti operazioni:***

- *prestazioni di servizi di trasporto e di servizi ad essi accessori, esenti a norma degli artt. 144, 146, 148, 149, 151, 153, 159 o 160 della Direttiva 2006/112/CE;*
- ***cessioni di beni e prestazioni di servizi al debitore dell'IVA ai sensi degli artt. da 194 a 197 e dell'articolo 199 della Direttiva 2006/112/CE***.

Come appare evidente, le disposizioni unionali fanno **riferimento al luogo di stabilimento e non a quello di identificazione del soggetto non residente** che richiede il rimborso, confermando che l'identificazione preclude la restituzione dell'imposta secondo la procedura in esame nelle fattispecie diverse da quelle contemplate, come nell'ipotesi in cui la posizione IVA italiana sia utilizzata per compiere operazioni attive territorialmente rilevanti con addebito dell'imposta in fattura.

Nello stesso senso possono richiamarsi le indicazioni fornite dalla Corte di giustizia nella [causa C-323/12](#) (*E.ON Global Commodities*), nella parte in cui i giudici dell'Unione hanno affermato che ***“la mera nomina di un rappresentante fiscale non è sufficiente a ritenere che il soggetto passivo in questione disponga di una struttura dotata di un sufficiente grado di stabilità e di un personale proprio incaricato della gestione delle proprie attività economiche”*** e che, dunque, **la nomina del rappresentante non esclude, per ciò solo, il rimborso chiesto dal soggetto non residente secondo la procedura contemplata dalla VIII Direttiva** (ora [Direttiva n. 2008/9/CE](#)).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)