

IVA

La comunicazione del pro rata definitivo allo Stato membro di rimborso

di **Marco Peirola**

Per i soggetti in regime di *pro rata*, la determinazione della percentuale di detrazione definitiva per l'anno 2016 impone la **correzione dell'importo chiesto a rimborso a titolo di IVA** assolta sugli acquisti di beni e servizi in altri Stati membri dell'Unione europea secondo la procedura dell'[articolo 38-bis1 del D.P.R. 633/1972](#).

È noto, infatti, che, in corso d'anno, il *pro rata* deve essere provvisoriamente calcolato applicando la percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio a fine anno, una volta acquisiti i dati relativi alle operazioni (imponibili ed esenti) relative allo stesso anno. Siccome il *pro rata*, ai sensi dell'[articolo 175, par. 1, della Direttiva n. 2006/112/CE](#), è **determinato su base annuale**, è in sede di dichiarazione IVA che occorre determinare l'eventuale **conguaglio**, attraverso il calcolo del *pro rata* definitivo, che tenga conto delle operazioni effettuate durante l'intero anno.

L'[articolo 6 della Direttiva n. 2008/9/CE](#) dispone che, per poter ottenere il rimborso dell'IVA assolta in altro Stato membro, il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso **deve effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito**.

Tale disposizione recepisce l'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia nella sentenza *Debouche* (**causa C-302/93 del 26 settembre 1996**), secondo cui *“un soggetto passivo che beneficia di un'esenzione e che, pertanto, non ha diritto a deduzione dell'imposta pagata a monte all'interno del paese, non ha diritto neppure, conformemente alla finalità del sistema delle direttive sull'IVA, al rimborso dell'IVA pagata in un altro Stato membro”*. Questa conclusione corrisponde a quella fornita dalla Corte in ordine all'articolo 17 della VI Direttiva, trasfuso negli [articoli 167](#) e ss. della Direttiva n. 2006/112/CE. Infatti, ad eccezione dei casi espressamente previsti dalla normativa unionale, **quando un soggetto passivo fornisce servizi ad un altro soggetto passivo, il quale li utilizza per effettuare un'operazione esente, quest'ultimo non ha il diritto di detrarre l'IVA pagata a monte** (causa C-4/94 del 6 aprile 1995, *BLP Group*)

Sul piano nazionale, l'[articolo 38-bis1 del D.P.R. 633/1972](#), dopo avere previsto, al primo comma, che *“i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che hanno assolto l'imposta in un altro Stato membro in relazione a beni e servizi ivi acquistati o importati, possono chiederne il rimborso a detto Stato membro presentando un'istanza all'Agenzia delle Entrate tramite apposito portale elettronico”*, prosegue affermando, al secondo comma, che *“l'Agenzia delle Entrate*

*provvede ad inoltrare tale richiesta allo Stato membro del rimborso, eccetto i casi in cui, durante il periodo di riferimento del rimborso, il richiedente (...) ha effettuato **unicamente operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione dell'imposta** ai sensi degli articoli 19 e seguenti (...)"*.

È il caso di osservare che la condizione di detraibilità dell'imposta relativa ai beni/servizi acquistati deve essere rispettata non solo nello Stato membro del richiedente, ma anche in quello del rimborso, tant'è che l'[articolo 5 della Direttiva n. 2008/9/CE](#) dispone che, "fatto salvo l'articolo 6, il diritto al rimborso dell'IVA a monte è determinato secondo la direttiva 2006/112/CE quale applicata dallo Stato membro di rimborso". A favore di questa indicazione depone anche l'articolo 9, par. 2, della Direttiva n. 2008/9/CE, secondo cui "lo Stato membro di rimborso può esigere che il richiedente fornisca ulteriori informazioni elettroniche codificate per ciascuno dei codici di cui al paragrafo 1, **nella misura in cui tali informazioni siano necessarie a motivo di eventuali limitazioni del diritto a detrazione** di cui alla direttiva 2006/112/CE, **quali applicati nello Stato membro di rimborso o per l'applicazione delle pertinenti deroghe concesse allo Stato membro di rimborso a norma degli articoli 395 o 396 di detta direttiva**".

Particolare attenzione deve essere posta nell'ipotesi in cui il richiedente sia un soggetto in regime di *pro rata* di detrazione, in quanto il rimborso è **ammesso limitatamente alla percentuale di detrazione applicata nello Stato membro del richiedente**. Tale regola, prevista dall'[articolo 6 della Direttiva n. 2008/9/CE](#), è confermata dal provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 1° aprile 2010, che impone al Centro operativo di Pescara di controllare, in via preliminare all'inoltro dell'istanza allo Stato membro di rimborso, da un lato, la **validità del pro rata provvisorio**, secondo gli [articoli 174 e 175 della Direttiva n. 2006/112/CE](#) e, dall'altro, l'**ammontare dell'IVA detraibile indicato nella domanda**, che deve coincidere con quello risultante dall'applicazione della percentuale di detrazione dichiarata.

Si rammenta che, in presenza delle **cause ostative** di cui all'[articolo 38-bis1, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972](#), il Centro operativo di Pescara non inoltra l'istanza di rimborso allo Stato membro competente ed emette, entro 15 giorni dalla data di ricezione dell'istanza, un **motivato provvedimento di rifiuto**, da notificare al richiedente anche tramite mezzi elettronici. Il mancato inoltro, anch'esso notificato e motivato al richiedente, si verifica anche quando la **richiesta di rimborso non è corretta** in base ai controlli spettanti al Centro operativo di Pescara (di cui all'allegato B al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 1° aprile 2010), tra cui quelli riguardanti il *pro rata*.

Occorre, poi, considerare che, ai sensi dell'[articolo 13 della Direttiva n. 2008/9/CE](#), "se successivamente alla presentazione della richiesta di rimborso il pro rata detraibile dichiarato è adattato a norma dell'articolo 175 della direttiva 2006/112/CE, il richiedente effettua una **correzione dell'importo richiesto o già rimborsato**". Riguardo alle modalità della correzione, la stessa norma specifica che "la correzione è effettuata in una **richiesta di rimborso** durante l'anno civile successivo al periodo di riferimento in questione o, se il richiedente non presenta richieste di rimborso in tale anno civile, trasmettendo una **dichiarazione separata** attraverso il portale elettronico predisposto dallo Stato membro di stabilimento".

Anche queste previsioni sono state recepite nella disciplina interna, posto che, in base al [provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 1° aprile 2010](#), i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato che richiedono il rimborso dell'imposta assolta in altro Stato membro in relazione a beni e servizi ivi acquistati o importati, se alla fine dell'anno solare hanno una percentuale di detrazione **diversa da quella utilizzata in modo provvisorio** nel corso del medesimo anno, comunicano, entro l'anno solare seguente, la nuova percentuale di detrazione a tutti gli Stati membri a cui hanno chiesto il rimborso dell'IVA assolta all'interno del loro territorio.

La comunicazione di adeguamento della percentuale di detrazione è effettuata **contestualmente alla presentazione di una nuova domanda di rimborso**, ovvero, se il contribuente non effettua domande di rimborso durante l'anno solare, con un'**apposita comunicazione** contenente i dati di cui all'allegato C, tra cui la percentuale di detrazione provvisoria, la percentuale di detrazione definitiva e il periodo di riferimento della percentuale di detrazione definitiva.

Con la presentazione della **dichiarazione IVA** relativa al 2016 è, quindi, possibile conoscere la **percentuale di detrazione definitiva**, oggetto di specifica comunicazione per gli operatori che hanno chiesto il rimborso dell'IVA assolta in altri Stati membri nel corso dello stesso anno 2016.



Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI IVA CON L'ESTERO

Scopri le sedi in programmazione >