

**Risposta n. 248/2022**

**OGGETTO:** Rimborso credito IVA - articolo 38-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

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

**QUESITO**

La società israeliana [ALFA], nel prosieguo istante, operante [...], pone un quesito qui sinteticamente riportato in merito al recupero dell'IVA corrisposta in dogana.

L'istante - che non ha una stabile organizzazione in Italia - partecipa insieme a [BETA] alla realizzazione, in Italia, di un [...].

L'istante riferisce che *«Da un punto di vista IVA italiano, la partecipazione al progetto (...) comporta per la stessa l'esclusiva effettuazione, dal lato passivo, di acquisti domestici imponibili in Italia per i quali il debitore d'imposta è il cedente/prestatore ed importazioni di beni imponibili mentre, dal lato attivo, l'effettuazione di operazioni domestiche nei confronti di [BETA] per le quali il debitore d'imposta è il cessionario/committente residente».*

Pertanto, l'istante si trova strutturalmente in una posizione di credito IVA che, in linea di principio, potrebbe richiedere a rimborso tramite la procedura *ex* articolo 38-

ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA), in quanto soggetto passivo stabilito in Israele.

Tuttavia, l'istante fa presente che, a seguito della pubblicazione - da parte dell'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli - della Circolare n. 40/2021 del 14 dicembre 2021, alcuni uffici doganali non le hanno consentito di effettuare importazioni dirette in Italia in assenza di una partita IVA italiana e, conseguentemente, è stata costretta a nominare un rappresentante fiscale ottenendo, altresì, un codice EORI.

Tutto ciò premesso, nel presupposto che l'istante non ha intenzione di annotare nel registro IVA acquisti di cui all'articolo 25 del decreto IVA le menzionate bollette doganali e, quindi, di esercitare il proprio diritto alla detrazione e che, come affermato, intende realizzare in Italia unicamente operazioni attive per le quali il debitore d'imposta è il committente o il cessionario residente, chiede se possa:

1. presentare istanza di *«rimborso del credito IVA avvalendosi della procedura prevista dall'articolo 38-ter, D.p.r. n. 633/1972, sebbene la stessa sia registrata ai fini IVA in Italia ed anche in riferimento alle importazioni per cui la partita IVA Italiana della Società Istante risulta riportata dagli uffici doganali sulle rispettive bollette doganali»*;
2. *«de-registrarsi ai fini IVA ed effettuare importazioni dirette in futuro anche in assenza di una partita IVA italiana»*.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante, con riferimento al quesito di cui al punto 1, ritiene che, *«conformemente alla risposta fornita all'istanza d'interpello n. 359 del 20 maggio 2021, in riferimento ai rimborsi ex articolo 38-bis2, d.P.R. n. 633/1972, anche per i rimborsi ex articolo 38-ter, d.P.R. n. 633/1972, la nomina di un rappresentante fiscale non precluda al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso dell'IVA*

*nell'ambito di tale procedura semplificata e che, per poter confluire in tale procedura, in linea di principio, le relative bollette doganali e fatture di acquisto:*

*- non debbano [n.d.r. debbano] essere intestate alla partita IVA del soggetto non residente (non è, quindi, consentito utilizzare la procedura semplificata per ottenere il rimborso dell'IVA relativa alle bollette doganali e fatture passive intestate alla partita IVA italiana);*

*- non debbano confluire nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale.*

*Con specifico riferimento alle bollette doganali, tuttavia, considerato che, nel caso di specie, ad oggi non risulterebbe sempre possibile, di fatto, ottenere delle bollette doganali non intestate alla partita IVA italiana della Società Istante, si ritiene sufficiente che, al fine di potersi avvalere della menzionata procedura di rimborso semplificata, le bollette doganali intestate alla partita IVA italiana della Società Istante non confluiscano nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale che verrà presentata dal rappresentante fiscale della Società Istante».*

Con riguardo al quesito di cui al punto 2, l'istante ritiene, invece, che «(...) non debba necessariamente registrarsi ai fini IVA o utilizzare una partita IVA italiana per poter effettuare delle importazioni nel territorio dello Stato. Al contrario, per poter effettuare delle importazioni nel territorio dello Stato sarebbe, in generale, sufficiente possedere un codice EORI e nominare un rappresentante doganale indiretto stabilito nell'Unione Europea. In altre parole, la mancata indicazione di una partita IVA italiana nel campo 44 della bolletta doganale non dovrebbe essere una causa ostativa all'effettuazione dell'importazione dal momento che nessuna norma IVA richiede di per sé il possesso di una partita IVA per poter effettuare un'importazione di beni».

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

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in

oggetto, ogni valutazione in merito 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 38-ter del decreto IVA (concernente l'"Esecuzione dei rimborsi a soggetti non residenti stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità") - come recentemente modificato dal decreto legislativo 25 maggio 2021, n. 83, stabilisce che «  
*1. La disposizione del primo comma dell'articolo 38-bis2 si applica, a condizione di reciprocità, anche ai soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o professione, stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità, limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni mobili e servizi inerenti alla loro attività.*

*1-bis. I rimborsi di cui al comma 1 sono concessi a soggetti domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea, e che abbiano aderito ai regimi speciali di cui agli articoli 74-quinquies e seguenti, anche in assenza della condizione di reciprocità ed ancorché abbiano effettuato nel territorio dello Stato operazioni nell'ambito di detti regimi speciali. [...]*».

In base al combinato disposto degli articoli 38-bis2 e 38-ter del decreto IVA, dunque, i soggetti passivi residenti in Paesi non appartenenti alla Comunità Europea, privi di una stabile organizzazione in Italia, possono chiedere il rimborso dell'IVA assolta nel territorio dello Stato purché ricorrano le seguenti condizioni:

1) assenza di operazioni attive territorialmente rilevanti in Italia nel periodo del rimborso, ad eccezione delle operazioni per le quali il debitore d'imposta è il cessionario/committente italiano (*rectius*, operazioni soggette a *reverse-charge*), delle prestazioni di trasporto e delle relative operazioni accessorie non imponibili ai sensi dell'articolo 9 del decreto IVA e delle operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 74-septies del decreto IVA;

2) inerenza all'attività del soggetto passivo extra-UE degli acquisti o delle importazioni di beni e/o di servizi con riferimento ai quali si chiede il rimborso dell'IVA;

3) detraibilità in Italia dell'IVA chiesta a rimborso, ai sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis* 2 del decreto IVA (condizioni di detraibilità);

4) reciprocità di trattamento (*rectius*, riconoscimento del diritto al rimborso dell'imposta) degli operatori italiani nello Stato estero di appartenenza del soggetto passivo. Attualmente le condizioni di reciprocità sussistono unicamente con la Norvegia, Israele e la Svizzera.

Come suggerito dall'istante, si ritiene che, ai rimborsi *ex* articolo 38-*ter* del decreto IVA possono applicarsi i principi enunciati, con riguardo ai rimborsi *ex* articolo 38-*bis*2, con la risposta ad interpello n. 359 pubblicata il 20 maggio 2021 nell'apposita sezione del sito dell'Agenzia delle entrate ([www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli](http://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli)) - cui si rinvia per ogni approfondimento - laddove, conformandosi all'orientamento giurisprudenziale comunitario (cfr. Corte di giustizia, sentenza del 6 febbraio 2014, causa C-323/12) e nazionale (cfr. Corte di Cassazione, ordinanza n. 21684 dell'8 ottobre 2020), la scrivente ha chiarito come, in assenza di una stabile organizzazione, «*la nomina di un rappresentante fiscale non precluda al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso IVA mediante la procedura del portale elettronico, purché ne ricorrano 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 confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale. [...]*».

Ne deriva che, nel caso prospettato, la presenza di un rappresentante fiscale nominato ai sensi del secondo comma dell'articolo 17 del decreto IVA - secondo le indicazioni rese dall'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli con la circolare n. 40/2021 del 14 dicembre 2021, ove è stato chiarito che, *«Ancorché non stabilito nell'UE, l'importatore deve, comunque, essere identificato ai fini doganali, attraverso l'attribuzione di un codice EORI (art. 9 CDU) a cui deve essere collegata la partita IVA rilasciatagli direttamente a seguito di identificazione fiscale diretta nel Paese membro dell'UE o quella del rappresentante fiscale nominato nello Stato Membro nel quale lo stesso effettua le operazioni doganali»* - non è di per sé un ostacolo per accedere alla procedura di rimborso *ex* articolo 38-*ter* del decreto IVA. Ciò che ne inibisce l'utilizzo è, infatti, la circostanza che le bollette doganali - equiparabili a tutti gli effetti alle fatture di acquisto - siano intestate alla partita IVA italiana della società.

Né è sufficiente per accedere al rimborso *ex* articolo 38-*ter* la circostanza che le bollette doganali non siano registrate nei registri IVA istituiti dal rappresentante fiscale - come suggerisce l'istante contravvenendo, peraltro, all'obbligo disposto dall'articolo 25 del decreto IVA, secondo cui *«Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17, anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno»*.

L'unico soggetto legittimato a recuperare l'IVA assolta al momento dell'importazione resta in ogni caso il rappresentante fiscale cui sono intestate le bollette doganali, che, previa registrazione delle stesse nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del decreto IVA, può detrarre, al verificarsi delle condizioni, l'imposta assolta, ovvero chiederne il rimborso annuale e/o trimestrale *ex* articolo 38-*bis* del decreto IVA.

La soluzione prospettata per il quesito n. 1 non è pertanto condivisibile.

Il quesito n. 2 - concernente le procedure doganali per effettuare le importazioni - esula, invece, dalle competenze dell'Agenzia delle entrate, rientrando piuttosto tra quelle dell'Agenzia delle Accise, Dogane e Monopoli, sicché il silenzio della scrivente non equivale a condivisione della soluzione prospettata dal contribuente, dovendosi l'istante rivolgere, per avere una risposta, alla struttura competente.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**