

*Roma, 08 aprile 2008*

***OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000  
IVA assolta in Italia da soggetto non residente - Rimborso ai  
sensi dell'articolo 38-ter del DPR n. 633 del 1972***

*Quesito*

L'istante dott. XY è procuratore della società tedesca Alfa Beta (d'ora innanzi ALFA) con sede in Stoccarda, priva di stabile organizzazione in Italia, la quale ha stipulato con una società italiana un contratto di fornitura di un impianto industriale con relativo assemblaggio presso lo stabilimento dell'impresa nazionale committente.

La ditta ALFA ha emesso fattura per la fornitura del suddetto impianto senza addebito dell'IVA alla committente italiana che, secondo quanto affermato dalla stessa ALFA, avrebbe provveduto all'assolvimento dell'imposta in Italia. Nel contempo, per l'effettuazione del montaggio la ditta tedesca si è avvalsa di due imprese italiane le quali a fronte di tale servizio hanno emesso nel 2005 e nel 2006 fatture con addebito di IVA.

Nel 2007, dopo avere presentato istanza di rimborso dell'IVA assolta in Italia a fronte dei servizi di installazione per le annualità 2005 e 2006 ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, la società tedesca è venuta a

conoscenza che, a differenza di quanto avviene in Germania per casi analoghi, in Italia l'effettuazione di operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, ancorché l'imposta sia stata assolta dal cessionario/committente costituisce causa ostativa alla citata procedura di rimborso ex art. 38-ter.

Pertanto, al fine di consentire la gestione di eventuali futuri incarichi simili, la società ALFA ha provveduto a identificarsi ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 35-ter di detto decreto e, alla luce della risoluzione n. 31 del 1° marzo 2005 - che ha ammesso la possibilità di rimborso dell'imposta per acquisti effettuati in epoca precedente all'identificazione diretta - intenderebbe esporre i crediti IVA maturati a fronte delle fatture pagate alle ditte italiane installatrici nella dichiarazione annuale per il 2007, avvalendosi del diritto alla detrazione dell'imposta assolta in Italia quale impresa ivi identificata ai fini IVA.

*Soluzione interpretativa prospettata dall'istante*

L'istante rileva preliminarmente che l'amministrazione fiscale tedesca "ha ritenuto di includere nel novero delle operazioni che danno l'accesso al rimborso per i non residenti quelle che possono essere assoggettate alla tassazione in capo al committente, quali gli appalti e pertanto anche le prestazioni di fornitura di impianti chiavi in mano", aggiungendo che si tratta di situazioni "per le quali anche la normativa italiana prevede che sia il committente ad assumere l'obbligo di assolvimento dell'IVA".

Il differente trattamento appare discriminatorio e dannoso per le imprese tedesche che operano in Italia, anche se la risoluzione n. 31 del 2005 ha contribuito a risolvere molte situazioni di incertezza.

In particolare l'interpellante rileva come nella fattispecie la società tedesca non abbia contravvenuto alla normativa italiana, la quale prevede che per la fornitura di impianti e il relativo assemblaggio in Italia da parte di un soggetto non residente e non identificato ai fini IVA in Italia sia il committente italiano il soggetto obbligato, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, ad assolvere tutti gli adempimenti previsti per tale imposta.

Ad ogni modo, per recuperare l'imposta assolta ed evitare di incorrere in pesanti sanzioni per l'omessa fatturazione della propria fornitura, la società ALFA si è identificata in Italia come soggetto IVA, sulla base delle indicazioni contenute nella richiamata risoluzione n. 31 del 2005.

Infatti, per tale via essa ritiene possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a suo tempo nella dichiarazione relativa al 2007 - anno in cui è avvenuta l'identificazione e secondo anno successivo a quello (2005) in cui il diritto alla detrazione è sorto, in base all'art. 19, primo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 - previa registrazione delle fatture passive dalle quali origina il credito IVA ai sensi del successivo art. 25.

Tuttavia la citata risoluzione n. 31 del 2005, pur ammettendo il rimborso dell'IVA relativa ad operazioni effettuate anteriormente all'identificazione, non sembra escludere l'applicabilità di pesanti sanzioni, tra cui la sanzione per omessa fatturazione, in fattispecie come quella esposta nella quale la detrazione dell'IVA sugli acquisti anteriori all'identificazione diretta riguarda un'impresa comunitaria il cui comportamento è stato generato dalla erronea convinzione che non fosse tenuta ad identificarsi direttamente in Italia per obblighi IVA ritenuti a carico del committente nazionale.

#### *Parere dell'Agenzia delle entrate*

In via preliminare si osserva che l'art. 38-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 subordina il diritto al rimborso alla circostanza che il soggetto non residente non abbia realizzato operazioni attive nel territorio dello Stato, fatte salve alcune eccezioni (operazioni di trasporto e operazioni di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d).

Tenuto conto che il contribuente istante ha invece effettuato un'operazione di cessione territorialmente rilevante in Italia, a fronte della quale l'acquirente (soggetto passivo residente in Italia) ha adempiuto agli obblighi Iva ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, sulla base del

disposto letterale del già citato art. 38-ter il rimborso non potrebbe essere eseguito.

Tuttavia, come già evidenziato dalla scrivente nella risoluzione n. 17 del 24 gennaio 2008, è necessario interpretare la normativa nazionale alla luce della direttiva comunitaria n. 2006/112/CEE e, in particolare, degli articoli 171 e 194.

In particolare, l'art. 171 stabilisce che è ammissibile il rimborso dell'IVA, secondo le modalità previste dalla direttiva 79/1072/CEE, anche per i soggetti passivi *“che hanno effettuato nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta unicamente cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali il destinatario di tali operazioni è stato designato come debitore di imposta a norma degli articoli da 194 a 197 e dell'articolo 199 (...)”*.

L'art. 194 della Direttiva 112/2006/CE prevede il cosiddetto “reverse charge facoltativo”, nei casi in cui, come nella fattispecie in esame, il committente o cessionario nazionale ha adempiuto agli obblighi relativi al pagamento dell'imposta tramite emissione di autofattura in luogo del proprio dante causa non residente.

Il “reverse charge facoltativo” è così denominato in quanto rimesso alla scelta discrezionale del legislatore nazionale. Ciò a differenza dei casi contemplati all'art. 196 della Direttiva e in gran parte coincidenti con le operazioni di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d) del D.P.R. n. 633 del 1972 in cui la designazione del soggetto residente come debitore d'imposta è prevista come obbligatoria.

Come precisato dalla scrivente in relazione a fattispecie analoghe (cfr. risoluzione 26 aprile 2007, n. 79 e punto 5.1 della circolare n. 11 del 16 febbraio 2007), si ritiene che le disposizioni comunitarie siano sufficientemente precise e dettagliate per poter essere immediatamente applicabili nell'ordinamento interno.

Pertanto, si ritiene che, nella fattispecie descritta, la società istante, al fine di recuperare l'IVA gravante sulle summenzionate operazioni di acquisto, sia

legittimata a presentare istanza di rimborso ai sensi dell'ottava direttiva comunitaria, recepita dall'art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972.

Poiché, peraltro, la società estera ha provveduto ad identificarsi direttamente in Italia ai sensi dell'articolo 35-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972, come già chiarito nella risoluzione n. 31 del 1° marzo 2005, il diritto al rimborso potrà essere esercitato solo per il periodo antecedente la predetta identificazione, ovvero con riferimento agli acquisiti effettuati fino al giorno antecedente l'identificazione.

Per le operazioni poste in essere successivamente, invece, il contribuente sarà tenuto ad adempiere i relativi obblighi, ovvero a far valere i relativi diritti (tra cui quello alla detrazione) attraverso la posizione IVA aperta in Italia.

\*\*\*

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.