

I chiarimenti di giurisprudenza e prassi sull'imposta pagata in un paese Ue non di residenza

DS6901

DS6901

Rimborsi Iva 2023 agli sgoccioli Ecco a chi e quando spetta

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Ancora pochi giorni per chiedere il rimborso dell'Iva pagata nel corso del 2023 in un paese Ue diverso da quello di residenza. Il termine scade improrogabilmente lunedì prossimo, 30 settembre. Vediamo, alla luce delle ultime indicazioni della giurisprudenza e della prassi, gli aspetti principali del meccanismo, disciplinato dalla direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008, le cui disposizioni sono recepite, nell'ordinamento interno, negli articoli 38-bis1 e 38-bis2 del dpr n. 633 del 26 ottobre 1972, riguardanti rispettivamente il rimborso dell'imposta pagata da soggetti passivi italiani in altri stati membri e il rimborso dell'imposta pagata in Italia da soggetti passivi stabiliti in altri stati membri, nonché nei provvedimenti attuativi dell'agenzia delle entrate del 1° aprile e del 29 aprile 2010.

Il diritto al rimborso dell'Iva che il soggetto passivo ha assolto in uno stato membro diverso da quello nel quale è stabilito si basa sugli stessi presupposti del diritto alla detrazione (quanto alle condizioni, si veda la pagina successiva).

La natura procedurale dell'istituto in esame è confermata dalla sentenza della Corte di giustizia 25 ottobre 2012, C-318/11 e C-319/11, secondo cui il diritto del soggetto passivo stabilito in uno stato membro di ottenere il rimborso dell'Iva assolta in un altro stato membro trova riscontro nel diritto, accordato dalla direttiva Iva al soggetto stesso, di detrarre l'imposta versata a monte nel proprio stato membro. Di conseguenza, i presupposti sostanziali del diritto al rimborso sono i medesimi sui quali si fonda il diritto alla detrazione, vale a dire l'effettuazione degli acquisti ai fini dell'attività economica e l'inerenza dei beni o servizi acquistati con un'attività dalla quale scaturiscono operazioni imponibili e assimilate.

Per avere diritto al rimborso dell'Iva pagata negli altri paesi

Ue, il soggetto passivo deve effettuare, nello stato membro in cui è stabilito, operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione; in caso di effettuazione di operazioni con parziale diritto alla detrazione, il diritto spetta in proporzione al prorata. I presupposti e la portata del diritto al rimborso vanno quindi accertati anzitutto con riferimento all'attività esercitata nel paese di residenza: il soggetto che svolge nel proprio paese un'attività totalmente esente, senza alcun diritto a detrazione, non può chiedere il rimborso dell'Iva "estera"; la Corte ha però precisato che l'attività esercitata deve attribuire il diritto alla detrazione anche nel paese del rimborso.

Sotto altro profilo, invece, bisogna guardare soltanto alla normativa del paese del rimborso: il diritto al rimborso, infatti, soggiace alle stesse limitazioni che la normativa di detto paese prevede con riguardo al diritto alla detrazione. Per esempio, dato che la normativa italiana non consente la detrazione dell'Iva sulle spese di rappresentanza (eccettuati i piccoli omaggi), gli operatori esteri non possono chiedere il rimborso dell'imposta pagata in Italia su tali spese.

Secondo la risposta dell'Agenzia delle entrate n. 510 del 26 luglio 2021, può essere chiesta a rimborso anche l'Iva che il soggetto estero ha pagato al fornitore in sede di rivalsa a seguito della definizione dell'accertamento, ai sensi dell'art. 60, u.c., dpr 633/1972.

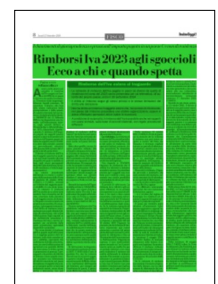
Occorre sottolineare che l'Iva addebitata indebitamente dal fornitore, così come non è detraibile, non può neppure formare oggetto di richiesta di rimborso: l'art. 4 della direttiva 2008/9, infatti, esclude esplicitamente il rimborso dell'Iva indebitamente fatturata, nonché dell'imposta addebitata per le cessioni di beni che, in quanto cessioni intracomunitarie o all'esportazione, sono o possono essere qualificate operazioni non imponibili. La restituzione dell'imposta indebita va pertanto chiesta al fornitore.

In tali termini, la disposizione recepisce la sentenza 15 marzo 2007, C-35/05 della Corte di giustizia Ue, che ha tuttavia che nel caso in cui per il soggetto passivo risulti impossibile o eccessivamente difficile ottenere la restituzione dell'imposta dal fornitore, per esempio per l'insolvenza di questi, il principio di effettività esige che debba potersi rivolgere direttamente alle autorità tributarie.

La richiesta. La richiesta di rimborso dell'Iva transfrontaliera essere presentata all'autorità del paese di residenza. Gli operatori italiani, pertanto, devono presentare la domanda, per via telematica, al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate, utilizzando le funzionalità dell'apposita sezione del sito dell'Agenzia.

Con risposta n. 278/2022, l'Agenzia ha dichiarato che il credito Iva richiesto a rimborso secondo le norme e le procedure previste per i soggetti non residenti non è cedibile a terzi, non essendo una simile possibilità contemplata da alcuna previsione normativa.

Il periodo di riferimento. La richiesta deve riferirsi agli acquisti effettuati in un periodo non superiore a un anno né inferiore a tre mesi e deve essere presentata, al più tardi, nel termine perentorio del 30 settembre dell'anno successivo a quello di effettuazione degli acquisti. Se la richiesta riguarda gli acquisti di un trimestre, l'importo minimo rimborsabile è di 400 euro; se riguarda invece gli acquisti dell'anno solare, il minimo è di 50 euro. Al riguardo, nella risposta a interpello 449 del 20 ottobre 2023 l'Agenzia ha precisato che la richiesta di rimborso trimestrale può essere presentata a partire dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento e fino al 30 settembre dell'anno successivo. Nell'occasione, l'Agenzia ha espresso il (non condivisibile) parere secondo cui "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 con-



tribuyente è in possesso di fatture per i mesi di gennaio e febbraio (ma non di marzo) non può chiedere il rimborso per il primo trimestre, ma lo potrà fare soltanto con la richiesta annuale”.

Nella sentenza 21 ottobre 2021, C-80/20, la Corte di giustizia ha statuito che la richiesta di rimborso non può essere respinta a motivo del fatto che l'imposta è divenuta esigibile durante un periodo di riferimento anteriore, mentre essa è stata fatturata soltanto durante tale determinato periodo; questo perché se è vero che il diritto sorge e va esercitato all'atto dell'esigibilità dell'imposta, il concreto esercizio del diritto è tuttavia possibile solo dal ricevimento della fattura.

Ricevuta la richiesta, l'Agenzia provvede a inoltrarla allo stato membro del rimborso, salvo che riscontri che il richiedente, nel periodo di riferimento:

- non ha svolto un'attività rilevante ai fini Iva, oppure
- ha effettuato unicamente operazioni che non consentono la detrazione, oppure
- si è avvalso del regime di franchigia Iva (forfetari ed ex minimi), oppure del regime speciale per i produttori agricoli.

Il paese del rimborso potrà chiedere all'interessato informazioni aggiuntive, oppure l'invio delle fatture in originale; alcuni paesi impongono di allegare all'istanza le fatture d'acquisto digitalizzate. La Corte di giustizia ha chiarito che, una volta che l'istanza sia stata presentata entro il termine, eventuali ritardi nell'inoltro dei documenti supplementari richiesti dall'au-

torità in sede di controllo non pregiudicano il diritto al rimborso (sentenza 2 maggio 2019, C-133/18). Inoltre, la mancata allegazione delle fatture d'acquisto non legittima l'autorità a rifiutare il rimborso richiesto nei termini, dovendosi consentire all'interessato di integrare la domanda anche dopo la scadenza (sentenza 18 novembre 2020, C-371/19).

Se la richiesta di rimborso non contiene il numero progressivo della fattura, ma un altro numero di riferimento che consenta comunque di identificare la fattura stessa e, quindi, il bene o il servizio acquistato, l'autorità deve considerare tale richiesta come presentata e deve procedere alla sua valutazione, eventualmente richiedendo la documentazione necessaria (sentenza 17 dicembre 2020, C-346/19).

Secondo la già citata sentenza 21 ottobre 2021, il diritto al rimborso non può essere esercitato se il soggetto passivo non è in possesso della fattura d'acquisto o di un documento equivalente; in tale contesto, si può considerare che il documento di cui il soggetto passivo è in possesso non costituisca una fattura soltanto se è inficiato da vizi tali di impedire all'amministrazione di verificare la fondatezza della richiesta. La Corte ha inoltre dichiarato che l'annullamento unilaterale della fattura da parte del fornitore, successivamente all'adozione da parte dello stato membro della decisione, divenuta definitiva, di rigetto della richiesta di rimborso che l'interessato aveva presentato

basandosi su tale fattura, seguita dall'emissione, da parte di tale fornitore, durante un periodo di riferimento successivo, di una nuova fattura relativa alle stesse cessioni, senza che vi fosse stato annullamento delle operazioni originarie, non ha alcuna incidenza sull'esistenza del diritto al rimborso già esercitato e rifiutato dal fisco, né fa sorgere nuovamente il diritto in un periodo successivo.

Nella stessa data del 21 ottobre 2021, la Corte, pronunciandosi nella causa C-396/20, ha dichiarato che l'art. 20, par. 1, della direttiva 2008/9, letto alla luce dei principi di neutralità fiscale e di buona amministrazione, osta a che l'autorità fiscale dello stato membro di rimborso, qualora abbia acquisito la certezza, eventualmente alla luce delle informazioni aggiuntive fornite dal soggetto passivo, che l'importo dell'Iva effettivamente assolta, quale indicato nella fattura allegata alla richiesta di rimborso, sia superiore all'importo che figura su detta richiesta, proceda al rimborso soltanto nei limiti di tale minor importo senza avere prima invitato il soggetto passivo a rettificare la sua richiesta.

Nella sentenza 16 maggio 2024, C-746/22, infine, la Corte ha dichiarato che l'autorità non può rifiutare il rimborso all'impresa che non ha fornito nei termini la documentazione supplementare richiestale per controllare la fondatezza della domanda, neppure se la legge nazionale preclude ai contribuenti di produrre nuovi documenti in sede di ricorso.

— © Riproduzione riservata — ■

Rimborso dell'Iva estera al traguardo

- Le richieste di rimborso dell'Iva pagata in paesi Ue diversi da quello di residenza nel corso del 2023 vanno presentate per via telematica, all'autorità del proprio paese, entro il 30 settembre 2024
- Il diritto al rimborso segue gli stessi principi e le stesse limitazioni del diritto alla detrazione
- Non ha diritto al rimborso il soggetto estero che, nel periodo di riferimento, nel paese del rimborso possedeva una stabile organizzazione, oppure vi aveva effettuato operazioni attive (salve le eccezioni)
- A condizione di reciprocità, il rimborso dell'Iva è possibile anche nei rapporti con paesi extraUe, sulla base di accordi bilaterali, con regole procedurali differenti