

Gli effetti (retroattivi dalla Brexit) di un'intesa diplomatica sull'imposta transfrontaliera

DS6901

DS6901

Rimborso dell'Iva, la reciprocità è estesa anche al Regno Unito

Pagina a cura
DI FRANCO RICCA

Rimborso dell'Iva estera senza soluzione di continuità nei rapporti tra l'Italia e il Regno Unito. Con uno scambio di note diplomatiche, i due paesi hanno siglato l'intesa per rimborsare reciprocamente l'imposta sugli acquisti transfrontalieri delle loro imprese. Gli effetti dell'accordo, perfezionato il 7 febbraio 2024 e del quale si è avuta notizia nei giorni scorsi, retroagiscono al 1° gennaio 2021, in modo da saldare l'applicazione della nuova disciplina con quella ante-Brexit, nella quale il rimborso transfrontaliero era riconosciuto dalla normativa unionale, che peraltro continua ad applicarsi, limitatamente alle merci, nei rapporti con l'Irlanda del Nord.

Il rimborso transfrontaliero Ue. Cominciando proprio dall'ambito Ue, il diritto al rimborso dell'Iva pagata dal soggetto passivo sugli acquisti effettuati in un paese membro diverso da quello di residenza si basa sugli stessi principi e presupposti del diritto alla detrazione. In tale ambito, valgono quindi i principi della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (direttiva Iva) e le disposizioni della direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008. Tali disposizioni sono recepite negli articoli 38-bis1 e 38-bis2 del dpr 26 ottobre 1972, n. 633, riguardanti rispettivamente il rimborso dell'imposta pagata dagli operatori italiani in altri stati membri e il rimborso dell'imposta pagata in Italia da operatori stabiliti in altri stati membri, e nel provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 1° aprile 2010. Secondo tali disposizioni, la richiesta di rimborso deve essere presentata per via elettronica all'autorità del paese Ue di residenza. Gli operatori italiani che intendono chiedere il rimborso dell'Iva pagata in altri paesi membri devono trasmettere telematicamente la domanda

al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate, utilizzando le funzionalità dell'apposita sezione del sito internet dell'Agenzia. 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 del 30 settembre dell'anno successivo a quello di effettuazione degli acquisti.

Come precisato dalla Corte di giustizia Ue, 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 al soggetto stesso dalla direttiva Iva, di detrarre l'imposta versata nel proprio stato membro. Di conseguenza, i presupposti sostanziali del rimborso sono i medesimi sui quali si fonda il diritto alla detrazione, ossia l'effettuazione degli acquisti nell'esercizio 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, 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.

La Corte ha però precisato che l'attività esercitata deve attribuire il diritto alla detrazione anche nel paese del rimborso, sicché occorre effettuare, sotto tale profilo, un duplice riscontro. 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 dello stato membro in cui sono effettuati gli acquisti pone riguardo al diritto alla detrazione; pertanto, per esempio, poiché la normativa italiana non ammette la detrazione dell'Iva sulle spese di rappresentanza (eccezioni i piccoli omaggi), gli operatori esteri

non possono chiedere il rimborso dell'imposta pagata su tali spese nel nostro paese. Non è rimborsabile l'Iva che sia stata indebitamente applicata dal fornitore.

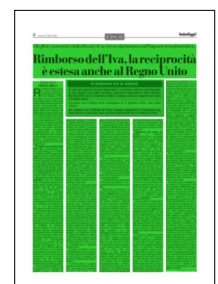
Il diritto al rimborso è inoltre subordinato alla sussistenza delle seguenti due condizioni, che devono sussistere nel periodo di riferimento della richiesta.

In primo luogo, il soggetto passivo non deve essere "stabilito" nel paese del rimborso; non deve cioè avere, in tale paese, la sede della propria attività economica, né una stabile organizzazione dalla quale siano state effettuate operazioni commerciali (nel senso che sarà precisato nella pagina successiva), né il domicilio o la residenza abituale; in presenza di uno dei predetti elementi di collegamento territoriale, il soggetto passivo deve infatti considerarsi "stabilito" e può quindi recuperare l'imposta sugli acquisti attraverso l'ordinario meccanismo della detrazione.

La seconda condizione è la mancata effettuazione, nello stato membro del rimborso, di cessioni di beni o di prestazioni di servizi ivi territorialmente rilevanti, a eccezione delle:

- prestazioni non imponibili di servizi di trasporto e di servizi a essi accessori
- cessioni di beni e prestazioni di servizi sottoposte al meccanismo dell'inversione contabile.

Entrambe le condizioni, come si evince dall'art. 3 della direttiva 2008/9, devono essere soddisfatte "nel periodo di riferimento". In considerazione del tenore dell'art. 38-bis2, comma 1, del dpr n. 633/1972, la cui costruzione letterale e sintattica potrebbe indurre a ritenere che soltanto la prima condizione sia temporalmente limitata al periodo di riferimento, l'Agenzia delle entrate aveva rifiutato il rimborso al soggetto estero che aveva effettuato operazioni in Italia nell'anno successivo a quello degli acquisti. La tesi dell'Agenzia è però stata riget-



tata dalla Corte di cassazione, che nella recente sentenza sez. V civ. n. 9556 del 9 aprile 2024, ha statuito che “in tema di rimborsi Iva transfrontalieri, l’art. 38-bis.2 dpr n. 633 del 1972...va letto alla luce dell’art. 3 della direttiva 2008/9/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008, sicché rilevano quali cause ostative al rimborso in parola, sia la stabilità dell’organizzazione all’interno dello stato nel periodo di riferimento, sia l’effettuazione di operazioni attive imponibili necessariamente nel medesimo periodo, coincidente, non con l’anno di imposta, bensì con l’anno civile, ossia con l’anno solare”.

Rapporti con paesi extraUe. La direttiva 86/560/CEE del 17 novembre 1986 contempla la possibilità di rimborso dell’Iva anche nell’ambito dei rapporti con paesi extraUe. Conformemente, l’art. 38-ter del dpr 633/1972 prevede che gli operatori economici stabiliti in paesi e territori non appartenenti all’Ue possono chiedere il rimborso dell’Iva pagata in Italia sugli acquisti e importazioni di beni mobili e servizi inerenti alla loro attività, subordinatamente alla condizione di reciprocità, ossia purché il paese extracomunitario riconosca analogo diritto ai soggetti passivi italiani. Tale condizione non è però richiesta alle imprese extraUe che si avvalgono del regime speciale Oss, relativamente agli acquisti inerenti alle operazioni rientranti nel predetto regime (art. 74-quinquies, comma 11, del dpr 633/1972).

In base all’art. 3 della direttiva, il rimborso non può essere concesso a condizioni più fa-

vorevoli di quelle applicate ai soggetti passivi dell’Ue. In forza di tale previsione, l’art. 551 del dl n. 69 del 21 giugno 2013 ha chiarito che le agenzie di viaggio stabilite fuori dell’Ue non hanno diritto al rimborso dell’Iva pagata sugli acquisti di beni e servizi a diretto vantaggio del cliente effettuati in Italia.

L’Italia ha stipulato accordi bilaterali per il rimborso dell’Iva solamente con Svizzera, Norvegia, Israele, paesi ai quali si è ora aggiunto il Regno Unito. Al riguardo, l’accordo appena siglato, come si diceva, ha effetto sin dal 1° gennaio 2021, data della fuoriuscita del Regno Unito dall’Ue, tenuto conto del fatto che il Regno Unito di Gran Bretagna e dell’Irlanda del Nord, come si legge nello scambio di note diplomatiche, “non ha mai interrotto l’erogazione dei rimborsi agli operatori italiani”. La retroattività dell’accordo, di cui l’Agenzia delle entrate ha certamente tenuto conto, pur senza farvi alcun riferimento, nel confezionare la risposta a interpello n. 87 dell’8 aprile 2024 (si veda l’articolo nella pagina successiva), implica ovviamente la caducazione di alcuni dubbi espressi in ordine al tenore di tale risposta (si veda *ItaliaOggi* del 9 aprile 2024). È da osservare che, per quanto riguarda i rapporti commerciali tra Italia e Irlanda del Nord, l’accordo, sebbene non specificato nella documentazione diplomatica, dovrebbe coprire solo le prestazioni di servizi, in quanto, in forza dell’accordo di recesso del Regno Unito dall’Ue, per gli acquisti e le importazioni di merci continuano ad applicarsi tra Irlanda del Nord e Ue

le disposizioni della direttiva Iva, comprese quelle che disciplinano il rimborso transfrontaliero tra paesi Ue.

Per richiedere il rimborso, gli operatori extracomunitari devono compilare una domanda cartacea, utilizzando il modello 79, da inoltrare al Centro Operativo di Pescara. Per quanto riguarda le richieste di rimborso dell’Iva pagata dagli operatori italiani nei suddetti paesi extraUe, occorre fare riferimento alla normativa del paese interessato.

Secondo quanto si legge nella risposta a interpello n. 248 del 9 maggio 2022 dell’Agenzia delle entrate, gli operatori extraUe non possono di fatto accedere al rimborso in esame per le importazioni di beni. Questo perché, per poter effettuare importazioni, essi devono nominare un rappresentante fiscale al fine di ottenere il numero di partita Iva da riportare nella bolletta doganale, come richiesto dall’Agenzia delle dogane (circolare n. 40 del 14 dicembre 2021). L’Agenzia, dopo avere ribadito che non è ostativa al rimborso di cui all’art. 38-ter la presenza di un rappresentante fiscale, afferma che è però ostativa “la circostanza che le bollette doganali, equiparabili a tutti gli effetti alle fatture di acquisto, siano intestate alla partita Iva italiana della società”. L’Agenzia conclude quindi che l’unico soggetto legittimato a recuperare l’Iva assolta all’importazione è il rappresentante fiscale cui sono intestate le bollette doganali, il quale, previa registrazione delle stesse, può detrarre l’imposta assolta, ovvero chiederne il rimborso annuale e/o trimestrale ai sensi dell’art. 38-bis.

— © Riproduzione riservata — ■

Il rimborso Iva in sintesi

In virtù del recente accordo diplomatico, il rimborso dell’Iva transfrontaliera nei rapporti con paesi extraUe, secondo le disposizioni della direttiva 86/560/CEE del 17 novembre 1986, è esteso anche ai rapporti tra l’Italia e il Regno Unito

L’accordo con il Regno Unito retroagisce al 1° gennaio 2021, data della “Brexit”

Nei rapporti con l’Irlanda del Nord, restano applicabili le disposizioni sul rimborso Ue, contenute nella direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008