

RISOLUZIONE N.17/E



Roma, 24 gennaio 2008

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

**OGGETTO: Istanza di interpello -ART.11, legge 27 luglio 2000, n.212.-
Ammissibile Rimborso ex art. 38-ter D.P.R. 633/1972 -
Operazioni attive - reverse charge art. 17, 3 c.**

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione del combinato disposto degli articoli 19, 27, 30 e 38-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e l'articolo 6, primo comma, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471

QUESITO

La società istante è soggetto passivo IVA in Germania che non dispone in Italia di stabile organizzazione, e non ha nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, né ha provveduto all'identificazione diretta ai sensi dell'art. 35-*ter* del medesimo decreto. A fronte di taluni acquisti effettuati in Italia nell'anno 2005, assoggettati ad IVA dal cedente, la società ha presentato istanza di rimborso ex art. 38-*ter* del D.P.R. n. 633 del 1972.

Il Centro Operativo di Pescara ha ritenuto di non poter procedere a tale rimborso, in quanto la società istante risultava aver posto in essere operazioni attive in Italia, consistenti nella cessione con installazione di un macchinario, operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, ai sensi dell'art. 7, comma 2 del D.P.R. n. 633 del 1972, escluse dal novero delle operazioni intracomunitarie ai sensi dell'art. 38, comma 5, lett. b) del D.L. 30 agosto 1993, n. 331. Per dette

operazioni, l'obbligo di fatturazione era stato assolto dal cessionario italiano ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Al fine di recuperare l'IVA afferente le summenzionate operazioni di acquisto, l'istante intende procedere ora all'identificazione in Italia ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 e, successivamente, previa registrazione delle fatture di acquisto, per le quali l'istanza di rimborso è stata rigettata, utilizzare l'IVA detraibile abbattendo l'imposta dovuta ai sensi del combinato disposto degli artt. 19 e 27, ovvero richiedere il rimborso dell'eccedenza ex art. 38-bis del citato D.P.R. n. 633 del 1972.

In relazione alla summenzionata fattispecie, l'istante chiede se l'identificazione tardiva precluda la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633 del 1972 e/o quello di riportare al mese successivo la differenza a favore del contribuente ex art. 27 del medesimo decreto e/o il diritto di ottenere il rimborso dell'eventuale imposta ex artt. 30 e 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, la società istante chiede chiarimenti in ordine all'imputabilità, in capo alla stessa, della violazione di "*omessa fatturazione*" di cui all'art. 6, primo comma, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, per le operazioni attive effettuate in Italia, atteso che, nella fattispecie descritta l'obbligo di fatturazione è stato adempiuto dal cessionario italiano ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, l'identificazione diretta ai fini IVA in Italia, ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, non costituisce causa ostativa all'esercizio del diritto sostanziale di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti territorialmente rilevanti in Italia nell'ambito di un'attività economica avviata.

La soluzione prospettata sarebbe, tra l'altro, confortata dalla Risoluzione 1° marzo 2005, n. 31/E.

In relazione alla seconda questione interpretativa rappresentata, l'interpellante è dell'avviso che la sanzione per "omessa fatturazione" prevista dall'art. 6, primo comma, del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, non debba essere irrogata nella fattispecie rappresentata in quanto:

- non giustificata, per il fatto che l'obbligo di fatturazione e registrazione è stato adempiuto dal cessionario;
- illegittima, perché non in linea con l'art. 213, primo comma della Direttiva n. 2006/112/CE, che, nel disciplinare l'identificazione negli Stati membri dei soggetti passivi ai fini IVA, non prevede che la dichiarazione di inizio della propria attività in qualità di soggetto passivo deve essere presentata anteriormente allo svolgimento di operazioni rilevanti ai fini IVA;
- sproporzionata, perché l'irregolarità sanzionata nella fattispecie in esame di fatto non si realizza, in quanto le operazioni effettuate in Italia sono state, comunque, documentate e la relativa IVA è stata versata, mediante il meccanismo del "reverse charge";
- in contrasto con l'art. 10 della L. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto del Contribuente), il quale prevede che "*le sanzioni non sono comunque irrogate, quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria*". Ad avviso dell'istante, infatti, le espressioni utilizzate dall'Amministrazione finanziaria nella citata Risoluzione 1° marzo 2005, n. 31/E, per indicare le sanzioni applicabili nel caso di tardiva identificazione del soggetto non residente ("*l'assenza di identificazione presuppone verosimilmente la mancata emissione delle fatture (...) oppure "potrebbero risultare applicabili anche le sanzioni per (...)"*") generano una comprensibile incertezza tra i contribuenti.

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, si ritiene 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, 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.