



**Confederazione Nazionale
dell'Artigianato e della Piccola
e Media Impresa**

Sede Nazionale
Via G. A. Guattani, 13 – 00161 Roma
Tel. 06/44188461
Fax. 06/44249515
E-Mail: polfis@cna.it

Sede di Bruxelles
B - 1000 Bruxelles - Rue du Commerce, 124
Tel. 322 2307442-429
Fa 322 2307219 e-mail bruxelles@cna.it

Divisione Economica e Sociale
Ufficio politiche fiscali

Approfondimento n. 1

Roma, 16 marzo 2010

Oggetto: Rimborsi dell'Iva versata a soggetti residenti in altri stati membri – mancano ancora le nuove procedure di rimborso

Sommario

1. PREMESSA: SINTESI E VALUTAZIONE POLITICA DEGLI ARGOMENTI.....	2
2. INQUADRAMENTO GENERALE DELLE INNOVAZIONI.....	2
3. IL RIMBORSO DELL'IVA VERSATA AD OPERATORI COMUNITARI.....	3
4. LE INADEMPIENZE DELL'ITALIA SULLE PROCEDURE INTRACOMUNITARIE DI RIMBORSO DELL'IVA	4

1. Premessa: sintesi e valutazione politica degli argomenti

Ancora oggi 16 marzo 2010 i contribuenti Italiani, non hanno la possibilità di attivare la procedura di rimborso dell'Iva versata ad operatori residenti in altri stati membri UE, allo stesso modo, i soggetti non residenti che presentano nel proprio Stato di residenza, la richiesta di rimborso dell'Iva pagata ad operatori Italiani, dovranno aspettare per ottenere il rimborso. Sono queste, in estrema sintesi, le conseguenze che emergono dai ritardi con cui l'Italia sta recependo la direttiva 2008/9/CE.

La direttiva da ultimo citata modifica profondamente la procedura di rimborso Iva intracomunitario, stabilendo che l'istanza di rimborso dell'Iva - da presentare ad altro stato membro - deve essere presentata nel proprio stato di residenza, con modalità telematiche. Nel nostro caso sarà cura dell'Agenzia delle entrate, trasmettere l'istanza e curare i rapporti con l'altro stato membro di rimborso, per conto del soggetto Iva italiano. Nonostante questa, importante novità sia stata attuata con l'articolo 1, c. 1 del D.Lgs 11.02.2010 n. 18, mancano ancora i provvedimenti di attuazione dell'Agenzia delle entrate. La direttiva 2008/9/CE, doveva, infatti, entrare in vigore obbligatoriamente il 1° gennaio 2010. La perentorietà con cui si esprime l'articolo 29, par. 1, della Direttiva 2008/9/CE dipende essenzialmente dal fatto che il mancato recepimento in uno stato membro delle nuove regole, avrebbe potuto, appunto, creare problemi agli operatori economici residenti in tutti gli altri stati. Questi, infatti, dovendo aprire delle procedure di rimborso successivamente al 1° gennaio 2010, che proprio in virtù delle novità intervenute, devono presentare all'autorità competente nel proprio stato di residenza, troveranno un blocco nelle procedure italiane che proprio per i ritardi nell'attuazione non consentiranno loro di ottenere nei tempi previsti la restituzione dell'Iva pagata ad operatori italiani.

Oltre a questo aspetto, risultano svantaggiate anche le imprese italiane le quali, attualmente, non possono ancora attivare la nuova procedura di rimborso intracomunitario, proprio per l'assenza dei provvedimenti di attuazione previsti dall'articolo 38-bis1 del DPR n. 633/1972. Infatti, a tal fine oltre all'approvazione del provvedimento, è necessario creare il modello informatico di richiesta di rimborso secondo le specifiche tecniche uniformi dal punto di vista comunitario e contenenti comunque le informazioni minime richieste dagli articoli 8 e 9 della Direttiva 2008/9/CE. Occorrerà, poi, creare i programmi necessari per la predisposizione del file ed aggiornare il portale telematico dell'Agenzia delle entrate. Tutto questo ancora manca. Oltre a non potere esperire la nuova procedura di rimborso, i contribuenti Italiani che hanno maturato il diritto alla restituzione dell'Iva, dal 1° gennaio 2010 non possono neanche attivare la procedura di rimborso intracomunitario precedente, di cui alla Direttiva 6 dicembre 1979, n. 79/1072CE (cfr articolo 28 della Direttiva 2008/9/CE). E' bene, infatti, ricordare che tale procedura prevede la presentazione della richiesta di rimborso su modello cartaceo direttamente allo stato di residenza del soggetto fornitore a cui si è versato il tributo europeo. Ebbene, a decorrere proprio dal 1° gennaio 2010, tutti gli altri stati, adempiendo alla Direttiva 2008/9/CE, non accetteranno più tale modello aspettandosi la richiesta direttamente dall'autorità fiscale dello stato membro del soggetto che ha diritto al rimborso, secondo le nuove procedure.

E' paradossale che proprio quando si cerca in tutti i modi di semplificare la vita degli imprenditori in forte difficoltà, quando l'Europa ci impone delle misure di semplificazione per le imprese non vengono colte immediatamente, peraltro provocando dei danni a tutti i soggetti Iva che hanno la necessità di recuperare celermente l'Iva versata in altro stato membro.

2. Inquadramento generale delle innovazioni

Le nuove regole per il rimborso dell'IVA versata in ragione di operazioni passive svolte in altri Stati, sia da soggetti italiani, sia da soggetti residenti in altri Stati membri (art. 1, comma 1, lett. t ed u, del D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18), devono essere lette nell'ambito della più importante riforma complessiva dell'IVA intracomunitaria, che ha visto protagonista le operazioni IVA di prestazione dei servizi (cfr. direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008).

Le scelte UE riguardo all'inclusione dei servizi tra le operazioni intracomunitarie con il sistema del cd. *reverse charge*, infatti, riducono notevolmente i casi nei quali il soggetto residente si trova costretto a nominare un rappresentante fiscale in Italia ovvero ad identificarsi come soggetto IVA italiano, per evitare di attivare procedura di rimborso intracomunitario per recuperare l'IVA versata ad operatori italiani. In modo speculare si evita che il soggetto italiano debba identificarsi direttamente ovvero nominare un rappresentante fiscale in altro Stato membro per avere lo stesso tipo di beneficio (cfr. direttiva 2008/8/CE)¹. Il meccanismo dell'inversione contabile, infatti,

¹ Infatti, la nomina del rappresentante fiscale ovvero l'identificazione diretta del soggetto IVA comunitario in altro Stato membro consente al medesimo di recuperare l'IVA versata al fornitore comunitario, tramite il sistema della detrazione,



spostando la responsabilità del versamento dell'IVA sul soggetto che riceve la prestazione di servizio, consente a quest'ultimo di compensare immediatamente l'imposta europea detraibile con il debito della medesima imposta a suo carico. In questo contesto, si inserisce la direttiva 2008/9/CE del 12 febbraio 2008, che ha spinto gli Stati membri a prevedere delle disposizioni interne tese a velocizzare e semplificare le procedure di rimborso transnazionali riferite agli scambi intracomunitari (cfr. artt. 38-bis1 e 38-bis2 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633). La effettiva neutralità dell'IVA negli scambi tra soggetti IVA in ambito comunitario, infatti, è garantita in concreto, solamente qualora il recupero dell'imposta pagata al proprio fornitore residente in altro stato membro sia celere e, comunque, delle semplici procedure.

3. Il rimborso dell'IVA versata ad operatori comunitari

Come si diceva *supra*, il primo obiettivo della direttiva 2008/9/CE è quello di snellire e velocizzare le procedure di rimborso dell'IVA transnazionali; regole ferme alle ormai obsolete procedure previste dalla direttiva 79/1072/CE del 6 dicembre 1979 che, oltre ad essere inadeguate, nel tempo hanno provocato anche qualche problema interpretativo². Uno dei principali problemi affrontati e risolti dalla nuova procedura di rimborso era il precedente obbligo di presentare l'istanza di rimborso nello Stato di residenza nel quale è stato effettuato l'acquisto che ha generato il diritto al rimborso dell'IVA. Questo aspetto, infatti, imponeva a tutti i soggetti di dover adottare la modulistica approvata nell'altro Stato membro con problemi di comprensione della lingua e della procedura adottata.

La direttiva 2008/9/CE, come nuovo assetto, stabilisce che in relazione alle richieste di rimborso presentate successivamente al 1° gennaio 2010, i contribuenti che hanno maturato il diritto al rimborso dell'IVA in uno Stato membro presentano la richiesta di rimborso presso il proprio Stato di residenza, esclusivamente secondo una procedura telematica e attraverso un portale elettronico³ (cfr. art. 38-bis1 del D.P.R. n. 633/1972). In modo speculare, tutti i soggetti residenti in altri Stati membri che devono chiedere il rimborso dell'IVA versata ad operatori italiani presenteranno la richiesta di rimborso nel proprio Stato di residenza; lo Stato italiano eseguirà i rimborsi secondo le regole proprie indicate nell'art. 38-bis2 del D.P.R. n. 633/1972. Come si è già avuto modo di sottolineare (vedi *infra*), mancano ancora i provvedimenti di attuazione degli artt. 38-bis1 e 38-bis2. In questa fase di latenza, è possibile comunque riassumere le novità che emergono dalla direttiva 2008/9/CE, nonché dalle disposizioni interne che recepiscono la direttiva medesima.

Rinviando ad altri scritti per una lettura più dettagliata delle novità in termini di procedura di esecuzione dei rimborsi⁴, in questa sede appare importante evidenziare che, sebbene la richiesta di rimborso sia effettuata allo Stato di residenza del soggetto con il quale si è effettuato l'acquisto, i requisiti per l'ottenimento del rimborso sono quelli previsti nello Stato nel quale il richiedente svolge l'attività economica. Questa scissione, oltre ad emergere dalla direttiva 2008/9/CE in modo chiaro (cfr. art. 6), traspare anche dall'art. 38-bis1 del D.P.R. n. 633/1972, nel punto in cui indica che l'Agenzia delle entrate non procede ad inoltrare la domanda di rimborso allo Stato di rimborso in tutti i casi nei quali il soggetto italiano, nel periodo di riferimento del rimborso stesso:

- non ha svolto in Italia un'attività d'impresa arte o professione;
- sempre secondo le disposizioni del D.P.R. n. 633/1972, ha svolto solamente operazioni esenti ovvero operazioni che non danno diritto alla detrazione;
- applica il regime speciale dei contribuenti minimi di cui ai commi da 97 a 117 dell'art. 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (si tratta, infatti, di soggetti che, sebbene siano possessori di una codificazione IVA, sono fuori dalla soggettività passiva del tributo europeo);
- si avvale del regime speciale dei produttori agricoli (anche questi soggetti non hanno

evitando, pertanto l'attivazione della procedura di rimborso transnazionale. Per maggiori approfondimenti sull'argomento si rinvia a quanto indicato da M. Giorgi, "Le "simmetrie" del sistema IVA in vigore dal 1° gennaio 2010", in *Corr. Trib.* n. 1/2010, pag. 5.

² Ci si riferisce, ad esempio, alla corretta individuazione del soggetto abilitato a sottoscrivere il modello di rimborso previsto dalla direttiva 79/1072/CE del 6 dicembre 1979. In proposito, la Corte di giustizia, al fine di dirimere la controversia, ha dovuto sottolineare che la richiesta di rimborso "non deve essere obbligatoriamente firmata dal soggetto passivo in persona, ma che, al riguardo, è sufficiente la firma di un procuratore". Questo, perché, sostiene la Commissione UE, le indicazioni nel modello di rimborso rappresentano una nozione di diritto comunitario da applicare in modo uniforme nei diversi Stati membri (cfr. Corte di giustizia UE, 3 dicembre 2009, causa C-433/08, in *Banca Dati BIG*, IPSOA; si veda P. Centore, "La sostanza prevale sulla forma nelle domande di rimborso IVA", in *Corr. Trib.* n. 7/2010, pag. 498).

³ Nel caso dell'Italia, è probabile che la procedura di rimborso - quando sarà predisposta - sarà inserita nel portale dell'Agenzia delle entrate.

⁴ Cfr. P. Mazza, "Rimborsi IVA per i soggetti non residenti", in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 2/2010, pag. 21; Id., "Le nuove procedure dei rimborsi IVA", *ivi* n. 1/2010, pag. 14; S. Capolupo, "Il nuovo regime dei rimborsi IVA", in *il fisco* n. 9/2010, pag. 1301.



comunque il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti). La formulazione dell'art. 38-*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972 appare, pertanto, coerente con il principio comunitario. Tuttavia lo stesso non si può dire per quanto è indicato all'art. 38-*bis*2 del medesimo decreto. Infatti, il comma 1 di tale articolo indica che, al fine di ottenere il rimborso, il soggetto IVA residente in altro Stato membro può chiedere il rimborso dell'imposta versata a soggetti italiani solamente se risulta detraibile secondo gli artt. 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972. A parte l'inconferenza del riferimento all'art. 19-*bis*2, il quale riguarda solamente le ipotesi di rettifica della detrazione, il riferimento alle altre disposizioni dell'IVA, oltre a contraddire la stessa direttiva comunitaria, contraddice quanto indicato nel successivo comma 3 dell'art. 38-*bis*2, nel quale viene indicato esplicitamente che "i soggetti di cui al comma 1 non hanno diritto al rimborso qualora nello Stato membro in cui sono stabiliti effettuino operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta". Molto probabilmente si tratta di un refuso normativo che si spera sarà risolto con un successivo decreto legislativo correttivo. Una mancata correzione determinerebbe delle disparità di trattamento a livello comunitario che prima o poi potrebbero condurre lo Stato italiano ad una ennesima procedura di infrazione. Da una applicazione puntuale delle disposizioni appena citate emergerebbe che i non residenti, prima di ottenere un rimborso in Italia, devono osservare la maturazione del diritto al rimborso applicando sia le regole interne al proprio Stato di residenza sia le regole italiane (Stato del rimborso).

4. Le inadempienze dell'Italia sulle procedure intracomunitarie di rimborso dell'IVA

L'Italia avrebbe dovuto rendere operative le direttive 2008/8/CE e 2008/9/CE entro il 1° gennaio 2010⁵. Le direttive, invece, sono state recepite con notevole ritardo con il D.Lgs. n. 18/2010, pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* solamente il 19 febbraio 2010⁶. Riguardo poi alle modifiche riguardanti i rimborsi, che pure dovevano entrare in vigore obbligatoriamente il 1° gennaio 2010 (cfr. direttiva 2008/9/CE, art. 29, par. 1), lo Stato italiano si presenta inadempiente ancora adesso. Infatti, nel momento in cui si scrive, mancano ancora i provvedimenti dell'Agenzia delle entrate necessari per attivare le nuove procedure di rimborso.

La perentorietà con cui si esprime la direttiva dipende essenzialmente dal fatto che il mancato recepimento in uno Stato membro delle nuove regole potrebbe creare problemi agli operatori economici residenti in tutti gli altri Stati. Questi, infatti, dovendo aprire delle procedure di rimborso successivamente al 1° gennaio 2010, che proprio in virtù delle novità intervenute (vedi *supra*) devono presentare all'Autorità competente nel proprio Stato di residenza, troveranno un blocco nelle procedure italiane che, con molta probabilità, non consentirà loro di ottenere nei tempi previsti la restituzione dell'IVA pagata ad operatori italiani. Qualora fossero confermati questi ritardi, l'avvio della procedura di infrazione per l'Italia, da parte della Commissione UE, potrebbe essere più che probabile. Oltre a questo aspetto, risultano svantaggiate anche le imprese italiane le quali, attualmente, non possono ancora attivare la nuova procedura di rimborso intracomunitario, proprio per l'assenza dei provvedimenti di attuazione previsti dall'art. 38-*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972. Infatti, a tal fine, oltre all'approvazione del provvedimento, è necessario creare il modello informatico di richiesta di rimborso secondo le specifiche tecniche uniformi dal punto di vista comunitario e contenenti comunque le informazioni minime richieste dagli artt. 8 e 9 della direttiva 2008/9/CE. Occorrerà, poi, creare i programmi necessari per la predisposizione del *file* ed aggiornare il portale telematico dell'Agenzia delle entrate. Tutto questo ancora manca. Oltre a non potere esperire la nuova procedura di rimborso, i contribuenti italiani che hanno maturato il diritto alla restituzione dell'IVA dal 1° gennaio 2010 non possono neanche attivare la procedura di rimborso intracomunitario precedente, di cui alla direttiva 79/1072/CE (cfr. art. 28 della direttiva 2008/9/CE). E' bene, infatti, ricordare che tale procedura prevede la presentazione della richiesta di rimborso su modello cartaceo direttamente allo Stato di residenza del soggetto fornito-

⁵ In particolare le direttive imponevano agli Stati membri di modificare nelle proprie legislazioni IVA interne: il luogo delle prestazioni di servizi ed il conseguente obbligo di inclusione dei servizi tra le operazioni da indicare nei modelli Intra-stat (cfr. direttiva 2008/8/CE); il rimborso dell'IVA ai soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro (direttiva 2008/9/CE); il sistema comune dell'IVA per combattere la frode fiscale connessa alle operazioni intracomunitarie (direttiva 2008/117/CE del 16 dicembre 2008).

⁶ Nonostante il fatto che, secondo l'Agenzia delle entrate, la direttiva 2008/8/CE si riteneva comunque applicabile nei confronti degli operatori italiani, anche in assenza di attuazione (cfr. circolare 31 dicembre 2009, n. 58/E, in *Banca Dati BIG*, IPSOA), il Ministero dell'economia e delle finanze ha reso note le modalità di presentazione ed i termini per l'invio dei modelli INTRA-1 ed INTRA-2 solamente il 22 febbraio 2010, peraltro in assenza della loro entrata in vigore (cfr. D.M. 22 febbraio 2010, al momento di andare in stampa in attesa di pubblicazione in *Gazzetta Ufficiale*). Nella stessa giornata del 22 febbraio 2010 sono, inoltre, stati approvati i suddetti modelli con la determinazione dell'Agenzia delle dogane prot. n. 22778/RU.



re a cui si è versato il tributo europeo⁷. Ebbene, a decorrere proprio dal 1° gennaio 2010 tutti gli altri Stati adempimenti alla direttiva 2008/9/CE non accetteranno più tale modello, dal momento che si aspettano la richiesta direttamente dall'Autorità fiscale dello Stato membro del soggetto che ha diritto al rimborso, secondo le nuove procedure.

Pertanto, attualmente, i soggetti non residenti che presentano nel proprio Stato di residenza la richiesta di rimborso dell'IVA pagata in Italia dovranno aspettare per ottenere il rimborso. Nel contempo, gli italiani non possono neanche attivare la procedura di rimborso dell'imposta pagata in altri Stati membri, nonostante decorra comunque il periodo di prescrizione per l'ottenimento del rimborso.

a cura di Claudio Carpentieri - Ufficio Politiche Fiscali

(CC/cc/Iva_intra)

⁷ Secondo la vecchia procedura, infatti, le istanze di rimborso dovevano essere compilate su modello cartaceo ed inviate direttamente all'altro Stato membro attraverso spedizione postale, consegna diretta, consegna tramite corriere.

