

**Risposta n. 87/2024**

***OGGETTO: IVA – Stabile organizzazione soggetto non residente – Rimborso credito IVA – articolo 38–bis del DPR n. 633 del 1972***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

**QUESITO**

La società di diritto inglese [ALFA] (nel prosieguo "istante"), con stabile organizzazione in Italia - al fine di avere chiarimenti in merito al rimborso dei crediti IVA maturati - fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - che fa parte di un consorzio costituito dalle principali industrie [...] impegnate nell'eliminazione e/o mitigazione dei danni ambientali [...] - riferisce di svolgere «attività di consulenza, procurement e supporto per la Casa Madre. In particolare, (...), fornisce servizi di manutenzione e training relativi ad un macchinario (...)».

*Le operazioni effettuate (...) in Italia possono essere così riassunte:*

- Per quanto riguarda le operazioni passive, (...) acquista beni e servizi principalmente da un fornitore Italiano, che fornisce servizi di deposito, manutenzione e training del macchinario (...), addebitando IVA in via di rivalsa ad aliquota ordinaria;

- Per quanto riguarda le operazioni attive, (...) svolge esclusivamente prestazioni di servizi nei confronti della Casa Madre, alla quale addebita i costi sostenuti per lo svolgimento delle attività in Italia, aumentati di un mark-up che garantisce un'adeguata remunerazione alla stessa.

Nell'ambito delle menzionate attività, (...) si ritrova fisiologicamente in una posizione di credito IVA, (...).

In particolare, fino all'anno 2022 compreso, (...) ha richiesto il rimborso dei crediti IVA maturati in ciascun anno per il tramite della relativa dichiarazione IVA annuale, secondo quanto disposto dall'art. 30, comma 2, lettera d) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, (...).

(...), ha soddisfatto la predetta condizione in quanto relativamente alle operazioni attive ha esclusivamente prestato servizi, nei confronti della Casa Madre, non soggetti ad IVA per effetto dell'art. 7 ter del DPR 633/72, ai sensi del quale questo tipo di servizi sono territorialmente rilevanti ai fini IVA nel Regno Unito, ossia nel Paese in cui è stabilito l'acquirente.

Il suddetto trattamento IVA applicato alle forniture tra Stabile Organizzazione e Casa Madre trovava fondamento su:

- Articolo 70 quinquies del DPR 633/723 (...);
- Risposta ad interpello n. 756/2021, con cui l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che (i) le prestazioni di servizi effettuate da una stabile organizzazione italiana

*nei confronti della propria sede principale appartenente ad un gruppo IVA nel Regno Unito continuavano ad essere rilevanti ai fini IVA anche a seguito della fuoriuscita del Regno Unito dall'Unione Europea ("Brexit"), (...), e che (ii) considerato che la stabile organizzazione italiana si trovava in una posizione di credito IVA, essa conservava il diritto di recuperare tale credito IVA attraverso la procedura di rimborso prevista dall'articolo 30, comma 2, lettera d), del DPR 633/72.*

*Ciò premesso, nel mese di **maggio 2023**, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la risposta ad interpello n. 314/2023, con la quale ha chiarito che, dal 1° gennaio 2021, i gruppi IVA UK non producono più effetti da un punto di vista IVA italiano. (...). In particolare, (...), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la precedente posizione (di cui alla risposta n. 756/2021) non deve più ritenersi valida e che, dal 1° gennaio 2021, i gruppi IVA UK non sono più equiparabili a quelli istituiti in un Paese membro dell'Unione Europea.*

*Pertanto, (...), una stabile organizzazione italiana (...) e una sede centrale nel Regno Unito (...) sono considerate la stessa entità giuridica, anche se quest'ultima appartiene ad un gruppo IVA nel Regno Unito, e dovrebbero essere trattati come un unico passivo ai fini IVA. Di conseguenza, gli scambi tra le due entità sono irrilevanti ai fini IVA in Italia, secondo i principi stabiliti dalla CGE nel caso "FCE Bank", come riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate in Italia con la risposta ad interpello [rectius Risoluzione n.d.r.] n. 81 del 16 giugno 2006.*

*A seguito della pubblicazione della suddetta risposta ad interpello, a partire dal mese di maggio 2023, [l'istante] ha iniziato a trattare i servizi prestati nei confronti (...)*

[della Casa Madre] *come servizi non rilevanti ai fini IVA (ossia fuori dal campo di applicazione dell'IVA in mancanza del requisito oggettivo)*».

Tutto ciò premesso l'istante chiede di *«conoscere le modalità di recupero del credito IVA maturato in Italia considerato che, a seguito dei chiarimenti forniti con la risposta ad interpello n. 314/2023, sta trattando le prestazioni svolte nei confronti della Casa Madre come servizi non rilevanti ai fini IVA, anziché come servizi generici non soggetti ad IVA in Italia ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/72»*.

In particolare, l'istante chiede chiarimenti sulle seguenti questioni interpretative.

**«Domanda n. 1**

*Se (...) abbia il diritto di recuperare il credito IVA maturato in Italia a partire dall'anno d'imposta 2024 secondo la procedura prevista dall'art. 38-ter del DPR 633/72, ossia attraverso una richiesta di rimborso IVA presentata direttamente dalla Casa Madre in quanto soggetto stabilito al di fuori dell'UE (nel Regno Unito).*

**Domanda n. 2**

*Nel caso in cui (...) non fosse possibile per la Casa Madre ottenere il rimborso del credito mediante l'istanza di rimborso IVA presentata ai sensi dell'art. 38-ter del DPR 633/72, se (...) possa recuperare il credito IVA maturato in Italia chiedendone il rimborso attraverso la dichiarazione IVA annuale secondo la condizione prevista dall'art. 30, comma 2, lett. e) del DPR 633/72 (...).*

**Domanda n. 3**

*Se, relativamente all'anno 2023, (...) possa chiedere il rimborso del credito IVA attraverso la dichiarazione IVA annuale - da presentare entro aprile 2024 - secondo il*

*presupposto previsto dall'art. 30, comma 2, lettera d) del DPR 633/72, come già avvenuto per le annualità precedenti».*

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

In sintesi, l'istante intende adottare la seguente soluzione interpretativa.

### **«1. Applicabilità dell'art. 38-ter DPR 633/72**

*(...) la Casa Madre ha diritto a richiedere il rimborso del credito IVA maturato dalla Stabile Organizzazione in Italia relativamente agli acquisti di beni e servizi (...) considerato che, se tale diritto fosse negato, la Stabile Organizzazione, effettuando esclusivamente operazioni attive non rilevanti ai fini IVA, sarebbe preclusa dalla possibilità di:*

*- compensare l'IVA a credito con l'IVA a debito, poiché non vi è alcuna IVA a debito; così come di*

*- chiedere il rimborso del credito IVA tramite la propria dichiarazione IVA annuale, poiché non soddisfa alcuno dei presupposti previsti dall'art. 30, comma 2 del DPR 633/72 (ad eccezione della possibilità prevista dal comma 3 dello stesso articolo, ossia la possibilità di chiedere il rimborso del credito IVA annuale nel caso in cui dalle dichiarazioni dei due anni precedenti risultano eccedenze detraibili la cosiddetta regola della "minore eccedenza del triennio").*

*(...) Negare ai soggetti stabiliti nel Regno Unito la possibilità di avvalersi della richiesta di rimborso dell'IVA prevista per i non stabiliti sarebbe in contrasto con il principio di discriminazione previsto dall'art. 18 del Trattato del 25 marzo 1957 sul funzionamento dell'Unione Europea, (...).*

## **2. Applicabilità dell'art. 30, comma 2, lett. e) del DPR 633/72**

*Nel caso in cui non sia possibile per la Casa Madre, (...), chiedere il rimborso dall'estero del credito IVA maturato in Italia, (...) ritiene di aver diritto a chiedere la restituzione del credito IVA tramite la dichiarazione IVA annuale alle condizioni previste dall'art. 30, comma 2, lettera e) del DPR 633/72, ai sensi del quale il contribuente ha diritto a richiedere la restituzione dell'imposta "quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dall'art. 17", ossia quando non è stabilito in Italia ma, bensì, ivi registrato ai fini IVA.*

*(...) A tal proposito, (...) è a conoscenza del fatto che la Corte di Cassazione ha recentemente chiarito che i soggetti non residenti con una stabile organizzazione effettiva e operativa in Italia non hanno diritto al rimborso dell'IVA ai sensi dell'art. 30, comma 2, lettera e), del DPR 633/72. (...)*

*(...) la Stabile Organizzazione potrebbe essere considerata come non interveniente nelle operazioni effettuate dalla Casa Madre, con la possibilità per quest'ultima di chiedere il rimborso del credito IVA alla condizione prevista dall'articolo 30, comma 2, lettera e) del DPR 633/72.*

## **3. Richiesta di rimborso IVA con riferimento all'anno 2023**

*Ad avviso dell'istante, considerato che, nell'anno d'imposta 2023, [la Stabile Organizzazione] ha correttamente emesso, nel periodo gennaio-aprile 2023 (ossia prima della pubblicazione della risposta ad interpello n. 314/2023), fatture non soggette ad IVA nei confronti (...) [della Casa Madre], ai sensi dell'art. 7-ter del DPR 633/72, lo stesso conserva il diritto di chiedere il rimborso del credito IVA per l'anno 2023 attraverso la dichiarazione IVA annuale da presentare entro aprile 2024, secondo il*

*presupposto previsto dall'art. 30, comma 2, lettera d) del DPR 633/72 (secondo il quale un contribuente ha diritto di chiedere il rimborso del credito IVA se, nel corso dell'anno d'imposta cui si riferisce il rimborso ha effettuato prevalentemente operazioni rilevanti ai fini IVA ma fuori campo di applicazione IVA ai degli articoli da 7 a 7septies del DPR 633/72). Tale condizione sarebbe soddisfatta nel caso di specie, considerato che il volume d'affari dell'Istante per l'anno 2023, sarà costituito esclusivamente da operazioni fuori campo IVA ai sensi dell'art. 7ter del DPR 633/72, effettuate (...) [dalla Stabile Organizzazione] nei confronti (...) [della Casa Madre], nel periodo gennaio-aprile 2023 (vale a dire, non sarà dichiarata nessun'altra operazione attiva)».*

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito sia all'effettiva esistenza e spettanza del credito IVA cui l'istante fa riferimento, sia al riconoscimento o meno dello *status* di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva Comunità Europea del 28 novembre 2006, n. 112, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò detto, con riferimento alla **domanda n. 1**, non si condivide la soluzione prospettata dall'istante.

L'articolo 38-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA") - come modificato dal decreto legislativo 25 maggio 2021, n. 83 - stabilisce che, «*La disposizione del primo comma dell'articolo 38-bis2 si applica, a condizione di reciprocità, anche ai soggetti esercenti un'attività d'impresa, arte o*

*professione, stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità, limitatamente all'imposta relativa agli acquisti e importazioni di beni mobili e servizi inerenti alla loro attività. [...]».*

Il citato articolo ammette, dunque, il rimborso dell'IVA relativamente ad acquisti ed importazioni effettuati direttamente dal soggetto extraUe ed inerenti alla sua attività.

Nel caso descritto, tuttavia, il richiamo all'articolo 38-ter del decreto IVA risulta inconferente tenuto conto che le operazioni passive (servizi di deposito, manutenzione e training del macchinario) sono direttamente imputabili all'istante - stabile organizzazione del soggetto non residente - che, conseguentemente, deve richiedere il rimborso dell'eccedenza a credito IVA applicando le disposizioni ordinarie contenute nel precedente articolo 38-bis, al verificarsi di uno dei presupposti elencati dall'articolo 30 o 34, comma 9, del decreto IVA.

Con riferimento alla **domanda n. 2**, non si condivide la soluzione prospettata dall'istante.

L'articolo 30, comma 2, del decreto IVA contiene un'elencazione tassativa dei presupposti che consentono la richiesta di rimborso dell'eccedenza del credito IVA emergente dalla dichiarazione annuale (cui si aggiunge quello di cui all'articolo 34, comma 9, del medesimo decreto), al di fuori dei quali lo stesso deve necessariamente essere riportato in detrazione e/o in compensazione nel periodo d'imposta successivo. In particolare, il presupposto di cui alla lett. e) del citato articolo 30 opera qualora il contribuente si trovi «*nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17*» del medesimo decreto IVA. Quest'ultimo articolo fa riferimento, a sua volta, ai «*soggetti non residenti e senza stabile organizzazione*» che, per assolvere gli obblighi o esercitare

i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA, si sono identificati direttamente (ai sensi dell'articolo 35-ter del decreto IVA) o, in alternativa, hanno nominato un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato, nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Per espressa previsione normativa, dunque, un soggetto con una stabile organizzazione non può invocare il presupposto di cui alla lett. e) per ottenere il rimborso del credito IVA.

In tal senso si è pronunciata recentemente la Corte di Cassazione con la sentenza n. 25685 del 4 settembre 2023, laddove ha sostenuto che, *«il soggetto non residente dotato di effettiva ed operativa stabile organizzazione in Italia non può accedere al rimborso cd. agevolato ex art. 30, comma 3, lett. e), decr. IVA, neppure con riferimento alle operazioni compiute direttamente, senza cioè il coinvolgimento della stabile organizzazione, atteso che, alla luce di CGUE 16 luglio 2009, (...) causa C-244/08, (...) la posizione, ai fini dell'IVA, di detto soggetto confluisce "in toto" in quella della stabile organizzazione, con conseguente esercizio del diritto alla restituzione dell'IVA mediante il meccanismo della detrazione»*.

Nel caso prospettato, dunque, l'eccedenza del credito IVA, emergente dalla dichiarazione annuale, può essere riportata in detrazione e/o in compensazione nell'anno successivo, ovvero può essere chiesta a rimborso al ricorrere dei presupposti di cui all'articolo 30, comma 2 (con esclusione di quello di cui alla lett. e)), o 34, comma 9, del decreto IVA.

In merito alla **domanda n. 3**, non è altresì condivisibile la soluzione prospettata dall'istante.

L'articolo 30, comma 2, lett. d), del decreto IVA prevede la possibilità di chiedere *«il rimborso dell'eccedenza detraibile, .... all'atto della presentazione della dichiarazione»*, quando il contribuente *«effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies»*.

Al riguardo, con riferimento alle prestazioni di servizi effettuate dall'istante (Stabile Organizzazione in Italia) nei confronti della Casa Madre (stabilita nel Regno Unito), con la risposta ad interpello n. 314, pubblicata l'8 maggio 2023 sul sito *internet* della scrivente - nota all'istante e a cui si rinvia per ogni approfondimento - è stato chiarito che, dal 1° gennaio 2021, a seguito della fuoriuscita del Regno Unito dall'Unione Europea ("Brexit"), le predette prestazioni di servizi sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, non essendo il Gruppo IVA istituito in un Paese terzo (Regno Unito) equiparabile ad un Gruppo IVA istituito in un Paese membro dell'Unione Europea.

Ne deriva che, nel caso di specie, l'istante non può recuperare il credito IVA maturato nel periodo d'imposta 2023 invocando il presupposto di cui all'articolo 30, comma 2, lett. d), del decreto IVA.

Stante quanto rappresentato dall'istante, l'eccedenza del credito IVA potrà essere chiesta a rimborso ove ricorra il presupposto di cui all'articolo 30, comma 3, del decreto IVA - minor eccedenza del triennio (al netto dell'importo già chiesto a rimborso in passato o compensato nel modello F24).

Si rammenta, infine, che, con riferimento ai possibili rimborsi erogati a partire dal periodo d'imposta 2021, sulla base del presupposto di cui alla lett. d) - applicato in considerazione dei chiarimenti resi con la risposta ad interpello n. 756 pubblicata il 3 novembre 2021, successivamente superata dalla risposta del 2023 - laddove

l'eccedenza risulti effettivamente maturata e spettante, non sarà necessario restituire quanto percepito, né stante l'incertezza interpretativa sarà applicabile alcun interesse o sanzione, in conformità all'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, secondo cui, *«Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa».*

**IL VICE DIRETTORE  
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI  
(firmato digitalmente)**