

Risposta n. 278/2022

OGGETTO: Cessione credito IVA da parte di soggetti residenti in paesi extra-Ue - articolo 5, comma 4-ter, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70

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

QUESITO

La società di diritto svizzero "[ALFA]" (di seguito istante) - non residente e priva di stabile organizzazione in Italia - fa presente quanto di seguito sinteticamente riportato.

L'istante, operante nel [...], ha effettuato ed intende effettuare acquisti di beni e servizi, inerenti la propria attività d'impresa, per i quali l'IVA assolta in Italia è detraibile ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito decreto IVA).

L'istante riferisce che, per il recupero dell'IVA assolta in Italia sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, presenterà *«nei termini di legge, all'Agenzia delle Entrate (Centro Operativo di Pescara), l'istanza di rimborso dell'IVA assolta in Italia ai sensi dell'art. 38-ter DPR 633/1972. Tale norma dispone che il rimborso sia effettuato a cura del competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate entro sei mesi dalla ricezione della richiesta di rimborso (ovvero, in caso di richiesta di informazioni*

aggiuntive, entro otto mesi dalla medesima)».

Tuttavia, *«per ottimizzare la gestione della propria liquidità»*, l'istante *«desidera abbattere i tempi di "attesa" tra la richiesta e la monetizzazione del credito relativo all'IVA assolta in Italia»*, e, conseguentemente, intende cedere il credito IVA chiesto a rimborso ad un soggetto terzo.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede:

- se le norme che disciplinano la cessione del credito IVA da parte di soggetti residenti possano trovare applicazione anche nei confronti di soggetti non residenti stabiliti in Stati non appartenenti all'Unione Europea;

- se, di conseguenza, trovano applicazione le procedure già individuate per la cessione dei crediti IVA da parte di soggetti residenti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante è dell'avviso che, *«la normativa non ponga divieti alla cessione del credito IVA chiesto a rimborso ai sensi dell'art. 38-ter DPR 633/1972 e che la stessa, pertanto, sia ammissibile e opponibile all'Amministrazione finanziaria. (...)»*. Pertanto, *«nell'affermare la cedibilità del credito IVA chiesto a rimborso (...) propone l'adozione della seguente procedura (...)»*

1. [n.d.r. l'istante] (...) *trasmette l'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38-ter DPR 633/1972 e i relativi allegati all'Agenzia delle Entrate (Centro Operativo di Pescara);*

2. [n.d.r. l'istante], *ai sensi degli artt. 69 e 70 RD 2440/1923, stipula con il cessionario l'atto di cessione del credito, nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata da notaio, contenente l'esatta individuazione delle parti contraenti, l'oggetto del contratto, della natura e dell'importo del credito ceduto e prevedendo l'obbligo di notifica della cessione all'Amministrazione finanziaria (debitore ceduto).*

Una clausola apposita richiamerà l'art. 5, c. 4-ter, DL 70/1988, precisando che l'ufficio potrà ripetere le somme rimborsate anche al cessionario e regolamentando, conseguentemente, i diritti del cessionario nei confronti del cedente.

Una copia dei documenti probatori del credito e una copia dell'istanza di rimborso trasmessa all'Agenzia delle Entrate saranno allegati all'atto, al fine di adempiere all'obbligo prescritto dall'art. 1262 del Codice Civile.

3. Il Notaio provvede alla registrazione dell'atto entro 30 giorni dalla stipula (...).

4. (...) (contribuente cedente) notifica formalmente all'Agenzia delle Entrate (Centro Operativo di Pescara) l'avvenuta cessione del credito, a mezzo ufficiale giudiziario, ai sensi e per gli effetti degli articoli 69 RD 2440/1923 e 1264 del Codice Civile.

5. Dopo aver completato l'istruttoria ed aver effettuato i necessari controlli, l'Agenzia delle Entrate provvederà ad eseguire il rimborso direttamente a favore del cessionario del credito, che rimarrà comunque solidalmente responsabile con il cedente della restituzione del credito nel caso in cui l'ufficio accerti, in un secondo momento, l'indebita esecuzione del rimborso stesso e ne richieda la restituzione ai sensi dell'art. 38-ter, c.4, DPR 633/1972».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si premette che esula dalle competenze della scrivente, in risposta all'istanza in oggetto, ogni valutazione in merito all'effettiva esistenza del credito IVA cui l'istante fa riferimento e alla spettanza dello stesso, restando impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

I rimborsi IVA transfrontalieri sono diversamente disciplinati a seconda che il richiedente sia un soggetto passivo comunitario o un soggetto passivo extra Ue.

In particolare, per i primi la disciplina di riferimento è rinvenibile nell'articolo

38-*bis*2 del decreto IVA, che prevede l'utilizzo di un "portale europeo" e, soprattutto, consente all'operatore comunitario di chiedere il rimborso tramite la propria Amministrazione fiscale; per i secondi la disciplina è contenuta nel successivo articolo 38-*ter* del medesimo decreto, secondo cui *«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»*.

In altre parole, i soggetti non residenti nell'Unione possono richiedere il rimborso dell'IVA assolta in Italia sugli acquisti e importazioni di beni mobili e servizi inerenti alla loro attività, purché detraibile, presentando una richiesta all'Amministrazione competente, senza necessità di identificarsi in Italia, né di dover assolvere gli obblighi fiscali come i soggetti residenti. Tale procedura, tuttavia, oltre a richiedere l'esistenza delle condizioni soggettive ed oggettive indicate per gli operatori comunitari nell'articolo 38-*bis*2, opera a condizione di reciprocità con lo Stato di appartenenza dell'operatore economico; è, dunque, necessario che lo Stato estero cui appartiene il richiedente assicuri lo stesso trattamento agli operatori economici italiani, i quali possono ottenere il rimborso dell'IVA assolta in detto Stato, per l'acquisto di beni e/o servizi. Attualmente le condizioni di reciprocità sussistono unicamente con la Norvegia, Israele e la Svizzera.

Quanto alla possibilità per un soggetto passivo di cedere il proprio credito IVA, la stessa, sempre negata in passato, è stata implicitamente riconosciuta dal legislatore attraverso la previsione recata dall'articolo 5, comma 4-*ter*, del decreto-legge 14 marzo 1988, n. 70, secondo cui *«in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma dal suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia definitivo»*. (Testo ante modifica del 2019)

Stante la previsione appena citata, ai fini fiscali, poteva essere oggetto di cessione solo il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale IVA, sempre che sia stato chiesto a rimborso. La cessione deve essere effettuata mediante atto pubblico o scrittura privata autenticata in cui devono chiaramente individuarsi le parti contraenti e l'oggetto del contratto; inoltre, ai sensi dell'articolo 69 del Regio Decreto 18 novembre 1923, n. 2440, l'avvenuta cessione del credito deve essere notificata all'ente pagatore (Agenzia delle entrate competente per territorio nonché all'agente della riscossione).

Prima delle modifiche recate dall'articolo 12-*sexies* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 - con il quale è stato introdotto nel citato comma 4-*ter* anche il richiamo al credito IVA *«del quale è stato chiesto il rimborso in sede di liquidazione trimestrale»*, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2020 - era stata sempre negata la possibilità di cedere un credito IVA chiesto a rimborso diverso da quello risultante dalla dichiarazione annuale.

Come chiarito con circolare del 13 febbraio 2006, n. 6/E, risposta 12.4, stante la lettera della norma, *«Per "credito risultante dalla dichiarazione annuale", infatti, si deve intendere quello indicato nella dichiarazione annuale Iva e, pertanto, solo tali crediti - e non anche quelli infrannuali chiesti a rimborso - sono suscettibili di cessione»*.

Atteso che, nonostante le recenti modifiche recate alla norma in commento, il legislatore non ha inserito alcun richiamo ai rimborsi IVA eseguiti nei confronti dei soggetti non residenti nell'Unione europea, e che lo stesso articolo 38-*ter* del decreto IVA e il Decreto 20 maggio 1982, n. 2672 (recante le norme di attuazione delle disposizioni di cui al citato articolo 38-*ter*) non recano alcuna indicazione in merito alla possibilità di cedere a terzi il credito IVA chiesto a rimborso, la soluzione prospettata dall'istante non può essere condivisa. Attualmente solo il credito IVA risultante dalla dichiarazione IVA annuale o infrannuale (Modello IVA TR) può essere oggetto di cessione.

D'altronde, in assenza di una espressa previsione normativa, non sarebbe possibile estendere a crediti diversi da quelli innanzi citati la salvaguardia contenuta nel citato articolo 5, comma 4-*ter* del decreto-legge n. 70 del 1988, che ammette la ripetizione anche nei confronti del cessionario delle somme rimborsate - peraltro senza alcuna garanzia - laddove le stesse dovessero essere in un momento successivo recuperate perché non spettanti.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)