

RISOLUZIONE N. 110/E



Roma, 28 novembre 2016

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello ordinario (articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212). Art. 38-bis2 del DPR n. 633 del 1972. Rimborso IVA per i soggetti non residenti stabiliti in altro Stato membro UE.

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante è un soggetto passivo olandese il cui oggetto sociale consiste nel prestare servizi relativi alla procedura per ottenere il rimborso dell'IVA a soggetti passivi che hanno assolto la relativa imposta in uno Stato membro diverso da quello di stabilimento. In particolare, i servizi resi dalla società istante coprono l'intero iter procedurale per ottenere l'erogazione del rimborso: dalla presentazione telematica dell'istanza di rimborso all'autorità fiscale dello Stato di stabilimento del soggetto richiedente, all'incasso dell'importo corrisposto dalle autorità fiscali dello Stato che eroga il rimborso, con successivo trasferimento del danaro al cliente. A tale riguardo l'istante chiede se l'articolo 38-bis2 del DPR 633 del 1972 (norma che recepisce in Italia l'art. 170 della Direttiva IVA) debba interpretarsi nel senso che

non precluda ad un soggetto terzo (diverso dal soggetto passivo che ha maturato il credito IVA), legittimato in forza di una procura speciale, l'incasso diretto dell'importo corrisposto a titolo di rimborso o se, invece, tale servizio debba considerarsi non permesso (dovendo lo Stato pagatore, l'Italia nel caso di specie, pagare esclusivamente al soggetto passivo titolare del credito IVA). In via subordinata all'esito del primo quesito (ammissibilità dell'incasso diretto da parte di un agente) viene chiesto se in merito ai requisiti formali necessari per la validità della procura all'incasso debba trovare applicazione la normativa interna (art. 63 del DPR n. 600 del 1973).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che l'articolo 38-*bis*2 del DPR n. 633 del 1972 non preveda che il pagamento del rimborso dell'IVA assolta in Italia da un soggetto residente in altro Stato membro possa essere accreditato a un terzo rappresentante, opportunamente legittimato in forza di una procura speciale sottoscritta dal soggetto passivo che ha maturato il credito IVA oggetto della richiesta di rimborso.

Tuttavia, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 1° aprile 2010, recante norme di attuazione delle disposizioni di cui agli articoli 38-*bis*1, 38-*bis*2 e 38-*ter* del DPR 663 del 1972, al punto 2.1.5 prevede che "*il rimborso spettante è eseguito mediante accreditamento su conto corrente intestato agli stessi soggetti passivi*".

L'istante ritiene che la *ratio* sottesa alla previsione sia solo di garantire la riconducibilità dell'importo corrisposto al soggetto legittimato a riceverlo e non di precludere il pagamento a terzi legittimati, ad esempio, mediante il conferimento da parte del soggetto passivo, avente diritto al rimborso, di una procura all'incasso oppure un contratto fiduciario. Una diversa interpretazione, peraltro, si porrebbe in contrasto con il diritto europeo, in particolare con la giurisprudenza comunitaria, che

sottolinea il principio di primazia del diritto comunitario sul diritto interno agli Stati membri (sentenza Pfeiffer, cause riunite da C-397/01 a C-403/01).

Inoltre, l'istante rappresenta che nel documento redatto dalla Commissione circa le modalità di erogazione dei rimborsi a soggetti non residenti nello Stato membro che eroga il rimborso ma in altro Stato membro UE (direttiva 2008/9/CE), pubblicato sul sito della Commissione, DGTAXUD, nella sezione relativa all'Italia è prevista la seguente indicazione: "*le regole nazionali consentono il pagamento del rimborso al solo richiedente, tuttavia nel caso in cui costui abbia autorizzato a percepire la somma mediante una speciale procura all'incasso, l'amministrazione fiscale pagherà la somma al agente designato*" (risposta al quesito 16).

Secondo l'istante, dunque, l'articolo 38-bis2 del DPR 633 del 1972 dovrebbe essere interpretato nel senso di consentire al titolare delle somme da rimborsare di poter delegare un terzo all'incasso delle predette somme mediante il conferimento di una procura. Una interpretazione in senso preclusivo dell'articolo in esame, tale da non consentire altra modalità di ricevere le somme a titolo di rimborso oltre l'accredito bancario diretto sul conto corrente del soggetto passivo, determinerebbe due violazioni:

1. della gerarchia delle fonti, in quanto s'introdurrebbe un divieto mediante un provvedimento direttoriale che non trova riscontro nella norma primaria di riferimento;
2. dell'obbligo di interpretazione conforme della normativa interna al diritto unionale.

In caso d'interpretazione non preclusiva nel senso precedentemente spiegato, con riferimento alle formalità previste per il conferimento della procura all'incasso, l'istante ritiene che debba applicarsi la legge dello Stato del soggetto cui è conferita la procura (nel caso di specie la legge olandese) e ciò sulla base di quanto prescrive l'articolo 60 della Legge 31 maggio 1995, n. 218 (recante riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato) ai sensi del quale "*La rappresentanza*

volontaria è regolata dalla legge dello Stato in cui il rappresentante ha la propria sede d'affari sempre che egli agisca a titolo professionale e che tale sede sia conosciuta o conoscibile dal terzo. In assenza di tali condizioni si applica la legge dello Stato in cui il rappresentante esercita in via principale i suoi poteri nel caso concreto. L'atto di conferimento dei poteri di rappresentanza è valido, quanto alla forma, se considerato tale dalla legge che ne regola la sostanza oppure dalla legge dello Stato in cui è posto in essere".

Ne consegue che per la formalizzazione della procura non troverebbe applicazione l'art. 63, comma 2, del DPR 600 del 1973 ai sensi del quale " *la procura speciale dev'essere conferita per iscritto con firma autenticata*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 38-bis2 del DPR n. 633 del 1972, recependo la direttiva 2008/9/CE, stabilisce la procedura per richiedere il rimborso dell'IVA assolta in Italia sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi dai soggetti non residenti e stabiliti in altri Stati membri della Comunità. La disposizione prevede che la richiesta di rimborso è inoltrata per via elettronica tramite lo Stato membro ove è stabilito il richiedente e la decisione in ordine al rimborso è notificata al richiedente entro quattro mesi dalla ricezione della domanda, salvo la richiesta da parte dell'ufficio di informazioni aggiuntive al fine di acquisire tutti gli elementi pertinenti su cui basare la decisione in merito al rimborso. Le informazioni richieste sono fornite all'ufficio entro un mese dalla data in cui il destinatario riceve la richiesta e, comunque, è facoltà dell'ufficio chiedere ulteriori informazioni aggiuntive che devono essere fornite all'ufficio entro un mese dalla data in cui il destinatario riceve la richiesta. Il rimborso è eseguito nel territorio dello Stato o, su domanda del richiedente, in un altro Stato membro. Con il Provvedimento Direttoriale n. 53471/2010 sono state fornite le indicazioni operative cui il soggetto non residente

UE deve attenersi per attivare l'istanza di rimborso dell'IVA assolta in Italia. Al paragrafo 2.1.5 del Provvedimento è previsto che il rimborso spettante è eseguito mediante accredito su conto corrente intestato agli stessi soggetti passivi.

Sul punto si osserva che la modalità di erogazione del rimborso da parte dell'Agenzia dell'Entrate mediante accredito bancario sul conto intestato all'avente diritto risponde a finalità di controllo, mirando a garantire che le somme vadano effettivamente nella disponibilità del titolare e che non si verifichino errori o abusi da cui possono derivare danni all'erario e al richiedente stesso. La predetta modalità (accredito bancario sul conto corrente del richiedente) risponde anche ad una esigenza di velocità e fluidità nell'erogazione del rimborso che s'inserisce nell'ambito dei principi di buon andamento e di efficienza della Pubblica Amministrazione.

La predette esigenze possono essere soddisfatte anche attraverso l'istituto della procura speciale di cui all'articolo 63 del DPR 633 del 1972, mediante la quale il contribuente può farsi rappresentare innanzi agli uffici finanziari nelle diverse fasi dell'accertamento e della liquidazione dei tributi, oltre che nella fase del contenzioso.

L'autenticazione della firma e le altre formalità stabilite dalla norma in esame sono a tutela della identità del contribuente e garantiscono la volontà del predetto di essere rappresentato da un soggetto terzo nelle diverse fasi dell'iter tributario, tra cui rientra anche l'istanza di rimborso. Tale impostazione risulta confermata dalle risposte alle FAQ (Domande frequenti) pervenute dagli operatori e pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia dell'entrate, relative alle modalità di rimborso dello Stato italiano dell'IVA assolta dai soggetti non residenti (inclusi dunque i soggetti stabiliti in UE e i soggetti extra-UE).

In particolare, dalle risposte alle FAQ si desumono i seguenti principi (FAQ 14-16):

1. l'articolo 63 del DPR 600 del 1973 prevede che nell'ipotesi in cui un contribuente voglia essere sostituito, per qualsiasi motivo, da una terza persona nei rapporti con l'amministrazione finanziaria debba fornire tale soggetto di una procura che lo autorizzi a tale scopo;
2. la procura speciale in possesso del rappresentante deve essere conservata da quest'ultimo ed esibita al Centro Operativo di Pescara, nel caso in cui questi la richieda in sede di controllo;
3. la procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata. L'autenticazione non è necessaria qualora è conferita al coniuge, a parenti ed affini entro il quarto grado, o a propri dipendenti qualora è conferita da persone giuridiche. Inoltre se la procura è conferita a persone iscritte negli albi professionali questi stessi rappresentanti hanno la possibilità di procedere all'autentica della firma.

Infine, come rilevato dall'istante, nel documento redatto dalla Commissione circa le modalità di erogazione dei rimborsi a soggetti non residenti nello Stato membro che eroga il rimborso ma in altro Stato membro UE (direttiva 2008/9/CE), pubblicato sul sito della Commissione, DGTAXUD, nella sezione relativa all'Italia è prevista la seguente indicazione: *“le regole nazionali consentono il pagamento del rimborso al solo richiedente, tuttavia nel caso in cui costui abbia autorizzato a percepire la somma mediante una speciale procura all'incasso, l'amministrazione fiscale pagherà la somma al agente designato”* (risposta al quesito 16).

Rispondendo, dunque, al primo quesito formulato dall'istante, si ritiene che il soggetto passivo non residente e stabilito in altro Stato membro UE sia abilitato a conferire mandato ad un soggetto terzo di riscuotere per suo conto le somme dovute a titolo di rimborso ai sensi dell'articolo 38bis-2 del DPR 633 del 1972.

Con riferimento al secondo quesito e, dunque, alla legge che disciplina le formalità connesse al conferimento della procura, si osserva quanto segue.

L'istante, che riveste la qualità di rappresentante, ritiene che si applichi la legge dello Stato ove è stabilito, nel caso di specie l'Olanda, sulla base di quanto prescrive l'art. 60 della Legge 31 maggio 1995, n. 218 (recante riforma del sistema italiano di diritto internazionale privato) ai sensi del quale *“la rappresentanza volontaria è regolata dalla legge dello Stato in cui il rappresentante ha la propria sede d'affari sempre che egli agisca a titolo professionale e che tale sede sia conosciuta o conoscibile dal terzo. In assenza di tali condizioni si applica la legge dello Stato in cui il rappresentante esercita in via principale i suoi poteri nel caso concreto [...] L'atto di conferimento di poteri è valido, quanto alla forma, se considerato tale dalla legge che ne regola la sostanza oppure dalla legge dello Stato in cui è posto in essere”*. Agendo a titolo professionale in Italia, l'istante ritiene che la forma della procura debba osservare la legge olandese in base alla norma che regola il rapporto di diritto privato internazionale.

La scrivente non ritiene condivisibile l'impostazione dell'istante.

In particolare, la Legge 31 maggio 1995, n. 218 disciplina i rapporti di tipo civilistico che coinvolgono soggetti (persone fisiche o giuridiche) appartenenti a diversi Stati esteri; in tale contesto, dunque, non è possibile traslare automaticamente un principio valevole per i rapporti di diritto privato nell'ambito di un rapporto pubblicistico quale è quello che lega l'avente diritto al rimborso dell'IVA assolta in Italia e l'Ufficio competente ad erogare la somma spettante a seguito dei controlli previsti.

Pertanto, la scrivente ritiene che la procura all'incasso, oltre a contenere dettagliatamente tutte le informazioni sia del soggetto cui si intende conferire sia di chi l'ha conferita, deve essere conferita rispettando i principi previsti dal citato articolo 63 del DPR 600/1973. In particolare la citata norma al primo comma prevede che: *“La procura speciale deve essere conferita per iscritto con firma autenticata”*.

Ciò significa che anche per le procure formate all'estero è comunque necessario che l'atto di conferimento sia autenticato da un notaio o da un pubblico ufficiale.

Sarà, inoltre, necessaria la legalizzazione dell'atto di conferimento, con esclusione dei casi in cui l'avente diritto al rimborso risieda in un Paese aderente alla Convenzione dell'Aja per l'abolizione della legalizzazione di atti pubblici stranieri (adottata a l'Aja il 5 ottobre 1961 e ratificata dall'Italia con la legge 20 dicembre 1966, n. 1253). In tali casi, infatti, la procura alla quale sia stata apposta la "postilla" (o "Apostille") da parte della competente autorità designata da ciascuno Stato aderente alla Convenzione deve considerarsi "autenticata" anche agli effetti di cui all'articolo 63 del D.P.R. 600/1973. Per gli atti notarili provenienti dai Paesi aderenti alla Convenzione di Bruxelles del 25 maggio 1987 (ratificata dall'Italia con la legge 24 aprile 1990, n.106), non è richiesta alcuna legalizzazione, nemmeno attraverso Apostille.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)