

**Risposta n. 339**

**OGGETTO:** Adempimenti di un soggetto non residente, identificato ai fini Iva in Italia  
- corretta modalità di rimborso

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

**QUESITO**

Alfa è una società di diritto ... autorizzata dalla competente autorità di vigilanza... come "società di gestione di fondi di investimento alternativi" (GEFIA UE) ai sensi della Direttiva 2011/61/UE sui gestori di fondi di investimento alternativi ("Direttiva AIFM").

Alfa gestisce il fondo comune di investimento immobiliare italiano denominato "Gamma".

In particolare, il fondo è attualmente composto da due comparti, denominati rispettivamente "Gamma 1" e "Gamma 2 (collettivamente, i "Comparti)". L'attività dei Comparti di Gamma può essere riassunta, per quanto attiene ai profili IVA esaminati in questa sede, come segue:

- i) acquisto di terreni edificabili siti in Italia, ceduti da soggetti passivi IVA residenti in Italia;
- ii) costruzione di nuovi fabbricati per il settore della logistica;

- iii) locazione di tali fabbricati a soggetti passivi IVA residenti in Italia;
- iv) vendita di fabbricati siti in Italia a soggetti passivi IVA residenti in Italia o a soggetti residenti in altri Stati Membri dell'Unione Europea.

Alfa si qualifica come soggetto passivo IVA non residente in Italia, in quanto privo di una stabile organizzazione in Italia, ma identificato direttamente ex art. 35-ter del d.P.R. 633 del 1972 (a partire da luglio 2019).

Inoltre, ai sensi dell'art. 8, comma 1, del D.L. 25 settembre 2001, convertito con modificazioni dalla legge 23 novembre 2001, n. 410 ("Decreto 351"), il GEFIA UE (Alfa), al pari di una società di gestione del risparmio (SGR) residente in Italia, è soggetto passivo ai fini IVA per le operazioni attive e passive dei FIA immobiliari da essa istituiti (nel caso in esame, Gamma).

Pertanto, il GEFIA UE deve determinare in modo separato l'IVA derivante dalla propria attività e l'IVA derivante dalle operazioni imputate a ciascun fondo istituito in Italia (o comparto) e da esso gestito. Al versamento dell'imposta si procede cumulativamente per le somme complessivamente dovute dal gestore e dai fondi (o comparti).

In forza di atto di apporto stipulato... e registrato il..., Gamma 1 ha acquisito un complesso immobiliare ad uso logistico, situato in Italia. Nel mese di..., Gamma 2 ha acquistato due terreni edificabili sui quali saranno costruiti immobili per il settore della logistica, destinati alla locazione in base alla politica di investimento di tale comparto. In particolare, l'acquisto dei terreni edificabili da parte del Gamma 2 è avvenuto per un corrispettivo complessivo di circa Euro... oltre IVA.

Con riferimento a Gamma 1, nel contesto del citato apporto, il fondo ha acquisito, altresì, un credito IVA pari ad Euro ... (il "Credito IVA"). Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, con la risposta all' interpello n 71 del 2018., dopo aver confermato la legittimità del trasferimento del Credito IVA, ha chiarito che per dare evidenza di detto trasferimento il fondo immobiliare (rectius, il GEFIA UE) deve

indicarlo nella propria dichiarazione IVA, secondo le modalità previste per il trasferimento di crediti IVA nell'ambito di operazioni straordinarie.

Alfa, per conto di Gamma 1, è quindi tenuta a presentare per il 2019 la dichiarazione IVA nella quale indicare il Credito IVA, che potrà essere utilizzato in compensazione, in presenza di operazioni attive con IVA a debito, oppure chiesto a rimborso. Per la predisposizione della dichiarazione IVA e la sua presentazione, Alfa utilizzerà il numero di partita IVA italiana.

Ciò premesso, l'istante chiede di chiarire le seguenti questioni.

**Quesito 1 "... "**

Per quanto riguarda le operazioni attive di Gamma 1 (e una volta completata la costruzione, le operazioni attive di Gamma 2), Alfa effettuerà prevalentemente locazioni di immobili siti in Italia a favore di soggetti passivi IVA residenti in Italia.

Per tali servizi, territorialmente rilevanti, Alfa, per conto di Gamma emette una fattura in *reverse charge* integrata dal soggetto committente.

L'istante chiede se la procedura che intende adottare sia corretta o se, al contrario, debba emettere la fattura secondo la modalità ordinaria utilizzando la partita IVA italiana (cfr. art. 17, terzo comma, del d.P.R. 633/1972).

**Quesito 2 "...".**

Con riferimento all'esercizio del diritto alla detrazione e del rimborso dell' IVA assoluta sull'acquisto dei terreni ubicati in Italia (Credito IVA), l'istante chiede se debba esercitare tale diritto tramite la partita IVA Italiana mediante la presentazione della dichiarazione (art. 38-*bis* del d.P.R. n. 633 del 1972), oppure possa avvalersi della procedura di rimborso per i soggetti non residenti di cui all'art. 38-*bis2* del citato decreto (che non prevede la presentazione di una dichiarazione IVA in Italia).

Al riguardo, l'istante precisa che l' Agenzia delle Entrate ha affermato che un soggetto non residente, identificato direttamente in Italia (quale è Alfa) non può chiedere il rimborso dell'IVA ai sensi dell'art. 38-bis2 del DPR 633/1972 ma deve chiedere il rimborso attraverso la dichiarazione IVA, ossia ai sensi dell'art. 17, comma

3 del DPR 633/1972 con l'identificazione diretta (cfr. risposta n. 40 delle FAQ del 12 luglio 2010, pubblicata sul sito web dell'Agenzia nella sezione "Schede informative e servizi / Rimborsi").

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Per quanto concerne il **Quesito 1**, Alfa, in qualità di gestore di Gamma ritiene che l'art. 17, secondo e terzo comma, del d.P.R. 633 del 1972, debba essere interpretato nel senso che per la fatturazione delle locazioni in esame, imputate ai Comparti, debba essere utilizzata la partita IVA dello Stato membro Ue di Alfa stesso, e non la partita IVA italiana, indicando nella fattura anche il nome del comparto cui l'operazione di locazione afferisce.

L'indicazione in fattura della partita IVA dello Stato membro Ue, si basa sui seguenti motivi:

i) Alfa, quale GEFIA UE, è il soggetto passivo ai fini IVA per le operazioni imputate ai singoli Comparti e si qualifica come soggetto non residente ai fini IVA;

ii) ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del d.P.R. 633/1972, gli obblighi IVA relativi alle predette locazioni devono essere adempiuti dal conduttore, trattandosi di un soggetto passivo IVA residente in Italia, con la procedura del reverse charge comunitario;

iii) di conseguenza, con riferimento a tali operazioni attive Alfa non si qualifica come "debitore d'imposta" e, quindi, non ha l'obbligo di utilizzare la partita IVA italiana da identificazione diretta, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del d.P.R. 633/1972.

Tale conclusione può essere estesa al caso in cui il soggetto non residente (Alfa), oltre a essere formalmente identificato in Italia, presenti la dichiarazione IVA in Italia.

Per quanto concerne il **Quesito 2** Alfa, in quanto soggetto passivo non residente senza stabile organizzazione e identificato direttamente ai fini Iva, l'istante ritiene di interpretare il combinato disposto degli art. 17, terzo comma (sugli adempimenti dei soggetti non residenti senza stabile organizzazione) e 38-bis2 (rimborso diretto senza dichiarazione) nel senso di avere diritto alla detrazione dell'IVA assolta sull'acquisto dei terreni per Gamma 2 (e sugli acquisti di altri beni e servizi per i Comparti Gamma 1 e 2) attraverso una delle seguenti modalità:

i) mediante la dichiarazione IVA presentata con la partita IVA da identificazione diretta, inserendo in dichiarazione gli acquisti fatturati al comparto del fondo con l'utilizzo della partita IVA italiana; il credito IVA relativo a tali acquisti potrà essere richiesta a rimborso ex art. 38-bis, oppure

ii) mediante il rimborso diretto ex art. 38-bis2, fermo restando che il rimborso diretto sarà precluso ex art. 38-bis2, comma 1, secondo periodo, qualora in un periodo d'imposta dovesse effettuare operazioni attive senza *reverse charge* comunitario (ossia con fatture attive con IVA a debito).

Infatti, come già osservato, l'art. 38-bis2, comma 1, secondo periodo, preclude il rimborso diretto, imponendo così la procedura della dichiarazione, solo per i soggetti con stabile organizzazione e per i soggetti che effettuano operazioni attive senza *reverse charge* comunitario.

Pertanto, nel presupposto che Alfa, per conto dei Comparti Gamma 1 e 2, in un determinato periodo d'imposta effettui solo operazioni attive in *reverse charge* comunitario, la stessa potrà esercitare il diritto alla detrazione mediante la procedura dell'art. 38-bis2 oppure mediante la dichiarazione IVA (mediante compensazione o rimborso).

Tale interpretazione troverebbe conferma nella sentenza della Corte di Giustizia del 6 febbraio 2014, causa C-323/12, secondo cui la procedura di rimborso ex art. 38-bis2 non può essere preclusa per il solo fatto che il soggetto non residente (Alfa) possiede partita IVA italiana da identificazione diretta.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con riferimento al **Quesito 1**, concernente le locazioni di fabbricati siti in Italia, effettuate da Alfa e imputate ai singoli Comparti Gamma 1 e 2, si osserva quanto segue.

Le operazioni in commento rese a soggetti passivi IVA stabiliti in Italia sono territorialmente rilevanti ai sensi dell'art. 7-*quater*, comma 1, lettera a), del d.P.R. n. 633 del 1972 (servizi relativi ad immobili situati nel territorio dello Stato).

Sotto il profilo del debito IVA e del relativo adempimento, a tali servizi va applicata l'inversione contabile di cui agli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993 in quanto resi da un soggetto non residente, stabilito in uno Stato membro Ue, a un committente soggetto passivo, residente nel territorio dello Stato (cfr. articolo 17, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972).

Come precisato nella circolare 37/E del 2011 il comma terzo dell'articolo 17 trova applicazione nel caso in cui le operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi territorialmente rilevanti in Italia siano effettuate da un soggetto passivo non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato nei confronti, tra l'altro, di cessionari o committenti che non possano essere qualificati come soggetti passivi ai sensi dell'articolo 7-*ter*, comma 2, del d.P.R. n. 633 (e dunque in una ipotesi diversa da quella di cui al presente interpello in cui il committente della locazione è, secondo quanto dichiara l'istante, un soggetto passivo IVA).

Consegue che relativamente alla locazione di fabbricati siti in Italia, Alfa, non assumendo alcun debito d'imposta in virtù del meccanismo del reverse charge, non ha l'obbligo di utilizzare il numero di partita IVA italiano (cfr. articolo 17, terzo comma, del citato decreto), ma dovrà utilizzare la partita IVA del paese di stabilimento (...).

D'altro canto, i soggetti passivi italiani, committenti dei servizi in commento, assolveranno l'IVA mediante l'inversione contabile e faranno confluire tali operazioni

nelle loro dichiarazioni.

Pertanto, alla luce delle considerazioni innanzi effettuate, si ritiene corretta la procedura che intende adottare l'istante, soggetto non residente, anche se identificato direttamente ai fini Iva in Italia ed anche se ha presentato una dichiarazione in Italia con detto identificativo.

Per quanto concerne il **Quesito 2**, concernente la detrazione dell'IVA assolta da ciascun comparto sull'acquisto di terreni, si osserva ... quanto segue.

L'articolo 38-*bis*2 del d.P.R. n. 633 del 1972 (che recepisce l'articolo 171 della direttiva 2006/112/CE) disciplina la procedura di rimborso dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile, per i soggetti passivi non residenti, stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza. Tale procedura, per espressa previsione normativa, è preclusa laddove sia operante una stabile organizzazione.

Ciò posto, si è dell'avviso che l'istante, nel caso di specie, non possa aderire alla procedura del rimborso prevista per i soggetti non residenti di cui all'articolo 38-*bis*2 del d.P.R. n. 633 del 1972. Tale preclusione si fonda non sulla circostanza, evidenziata dall'istante, di essere identificato direttamente in Italia ai fini IVA, ma, piuttosto perché, presentando, come affermato, una dichiarazione con la partita IVA italiana, ha di fatto operato egli stesso la scelta circa la modalità "fisiologica" di erogazione del rimborso IVA (art. 38-bis del decreto citato).

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**