

Civile Ord. Sez. 5 Num. 21731 Anno 2026
Presidente: PERRINO ANGELINA MARIA
Relatore: LUCIOTTI LUCIO
Data pubblicazione: 25/06/2026

Oggetto: TRIBUTI – IVA
– rimborso – società
identificata ex art. 35-ter
del d.P.R. n. 633 del
1972

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23637–2022 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore *pro tempore*,
rappresentata e difesa dall'Avvocatura Generale dello Stato (pec:
ags.rm@mailcert.avvocaturastato.it);

- *ricorrente* -

contro

PHS GENERAL DESIGN SCA, società di diritto lussemburghese,
legalmente rappresentata dalla PHS Control S.a.r.l., rappresentata e
difesa, per procura speciale in calce al ricorso, dall'avv. Carlo
SALLUSTIO (pec: carlo.sallustio@legalmail.it) con domicilio eletto in

Roma, alla piazza di Pietra n. 26, presso lo Studio legale Nunziante Magrone;

- *controricorrente* -

avverso la sentenza n. 324/07/2022 della Commissione Tributaria Regionale dell'ABRUZZO, Sezione staccata di PESCARA, depositata il 23/05/2022;

udita la relazione svolta nella camera di consiglio non partecipata del giorno 27/11/2025 dal Cons. Lucio Luciotti;

FATTI DI CAUSA

1. La PHS General Design Sca, soggetto di diritto lussemburghese, dall'11/05/2017 identificata in Italia ai fini IVA ai sensi dell'art. 35-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, in data 30/07/2018 presentò istanza ex art. 38-*bis*.2 del medesimo d.P.R., di rimborso dell'IVA risultante da due fatture emesse nei suoi confronti nell'anno 2017 da due fornitori italiani.

L'Agenzia delle entrate, Centro operativo di Pescara, emise provvedimento di diniego di rimborso, poi impugnato dalla predetta società, sostenendo che il soggetto richiedente il rimborso era un soggetto passivo (PHS General Design Sca, non residente in Italia) diverso da quello cui erano state intestate le fatture (PHS General Design Sca, con partita IVA italiana).

1. La CTP di Pescara accolse il ricorso della società e la CTR dell'Abruzzo, Sezione staccata di Pescara, adita dall'Agenzia delle entrate, con la sentenza in epigrafe indicata rigettò l'appello dell'Ufficio affermando che la tesi sostenuta dall'appellante contrastava con l'insegnamento impartito da Cass. n. 11168/2014 e che, come condivisibilmente affermato dal giudice di primo grado, l'amministrazione finanziaria aveva innanzi un unico soggetto passivo, anche se titolare di due partite IVA, una italiana ed una lussemburghese e che, pertanto, il titolare del diritto alla detrazione ed al rimborso non era la partita IVA bensì la società contribuente.

2. Avverso tale statuizione l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione affidato a tre motivi, cui replica l'intimata con controricorso.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo motivo di ricorso la ricorrente deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione degli artt. 132, secondo comma, n. 4, cod. proc. civ. e 36, comma 2, n. 4, del d.lgs. n. 546 del 1992 censurando la sentenza impugnata in quanto corredata da motivazione apparente, non evincendosi le ragioni per le quali la società non fosse tenuta a ricorrere alle procedure di rimborso dell'IVA prescritte per i titolari di partita IVA italiana né perché la società istante fosse titolare di un interesse concreto ad agire.

2. In relazione a tale ultimo profilo la ricorrente, con il secondo motivo di ricorso deduce, ai sensi dell'art. 360, primo comma, n. 4, cod. proc. civ., la violazione e falsa applicazione dell'art. 112 cod. proc. civ. in relazione agli artt. 81 e 100 cod. proc. civ., dell'art. 38-bis2 e 35-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sostiene che i giudici di appello non si erano pronunciati sul motivo di impugnazione con cui l'Agenzia delle entrate aveva dedotto il difetto di interesse ad agire e di legittimazione attiva della società istante con conseguente inammissibilità del ricorso da questa proposto in primo grado, in quanto proposto da soggetto – la società di diritto lussemburghese – diverso da quello legittimato – la società titolare della partita IVA italiana.

3. Con il terzo motivo la ricorrente deduce la violazione e/o falsa applicazione degli artt. 38-*bis*2, 30 e 35-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972 nonché 81, 100 cod. proc. civ. e 2697 cod. civ.

Sostiene la ricorrente che le circostanze che la società estera aveva effettuato la procedura di identificazione diretta in Italia per poter ivi esercitare i diritti ed assolvere gli obblighi fiscali in materia di IVA e che

nelle fatture poste a base della richiesta di rimborso era stata indicata la partita IVA italiana, erano indici inequivocabili della volontà della predetta società di operare quale soggetto passivo italiano. Di qui l'inutilizzabilità della procedura di rimborso prevista dall'art. 38-bis2 del d.P.R. n. 633 del 1972.

Sostiene, inoltre, che, così come affermato da questa Corte (Cass. n. 21411/2017), le procedure di attribuzione della soggettività passiva, prevista dagli artt. 17 e 35-ter del decreto IVA, hanno valore sostanziale e non meramente formale, con la conseguenza che legittimato ad agire in giudizio ed ancor prima a presentare l'istanza di rimborso era il soggetto nei cui confronti erano state emesse le fatture.

4. I motivi di ricorso, avvinti tutti da intrinseca connessione che ne impone l'esame congiunto, sono infondati.

5. In materia di identificazione diretta di operatori economici non residenti vengono in rilievo:

- l'art. 17, comma 3, prima parte del d.P.R. n. 633 del 1972, che, *ratione temporis* vigente, così dispone: «Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441».

- l'art. 35-ter del d.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dal d.lgs. n. 191 del 2002, in attuazione della direttiva 2000/65/CE del Consiglio, del 17 ottobre 2000, di modifica della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, che prevede che «I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che, ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, intendono assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di

imposta sul valore aggiunto direttamente, devono farne dichiarazione all'Ufficio competente, prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema».

Tale disposizione è chiaramente finalizzata a consentire agli operatori economici di assolvere gli obblighi e di esercitare i diritti, derivanti dall'applicazione dell'IVA, direttamente in ogni singolo Stato membro.

5.1. Alla stregua delle indicate disposizioni, il soggetto non residente -comunitario o extraUe- che effettua nel territorio dello Stato operazioni rilevanti ai fini IVA, può adempiere ai relativi obblighi o esercitare i relativi diritti direttamente (se soggetto Ue oppure residente in un Paese terzo con cui esistono accordi di reciprocità – art. 35-ter, comma 5, d.P.R. citato), ovvero nominando un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato (se soggetto Ue o extraUe), fermo restando che detta nomina o identificazione non muta il suo status di soggetto non residente (così in Cass., Sez. U, n. 21970/2021).

5.2. Con riferimento alla natura dell'identificazione diretta sovviene la giurisprudenza della Corte di giustizia UE che ritiene che essa, per quanto obbligatoria, ha mera valenza formale.

La Corte di giustizia UE, nella sentenza 21 ottobre 2010, in causa C-385/09, Nidera Handelscompagnie BV afferma, con perentoria chiarezza, che «l'identificazione prevista all'art. 214 della direttiva 2006/112, al pari degli obblighi di cui all'art. 213 di quest'ultima [...], non è un atto costitutivo del diritto alla detrazione, che sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, bensì rappresenta un requisito formale a fini di controllo» (par. 50), ragion per cui «non si può impedire ad un soggetto passivo IVA di esercitare il proprio diritto alla detrazione in quanto non si sarebbe registrato ai fini dell'IVA prima di utilizzare i beni acquisiti nell'ambito della sua attività imponibile» (par. 51).

Come precisato da Cass. n. 2746/2023 e ribadito da Cass. n. 20738/2023, «Il principio riposa in definitiva – come la Corte avrebbe

precisato in successive pronunce – sulla regola della prevalenza dei requisiti sostanziali, quand’anche il soggetto passivo si sia reso responsabile dell’inosservanza di taluni requisiti formali, a meno che questa inosservanza abbia prodotto l’effetto di impedire l’acquisizione della prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (C.G., 7 marzo 2018, in causa C-159/1, *Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius*, par. 35; Id. 28 luglio 2016, in causa C-332/15, *Astone*, parr. 45 e 46; Id. 9 luglio 2015, *Radu Florin Salomie e Nicolae Vasile Oltean*, parr. da 58 a 63; Id., 11 dicembre 2014, in causa C-590/13, *Idexx Laboratories Italia*, parr. da 36 a 40)».

La natura meramente formale dell’identificazione comporta, da un lato, che non è ipotizzabile alcuna differenza tra il soggetto non residente e quello identificato, come invece sostiene la ricorrente, e dall’altro che tale soggetto, ancorché identificato presso lo Stato membro, ove non abbia assolto, attraverso tale identificazione, gli obblighi ed esercitato i diritti derivanti dall’applicazione dell’IVA direttamente nello Stato membro, è comunque legittimato a richiedere il rimborso dell’IVA di cui sia a credito ai sensi dell’art. 38-*bis*2 del decreto IVA, purché però risulti, alla stregua di quanto previsto da tale disposizione nella versione vigente *ratione temporis*, che tale soggetto nel periodo di riferimento non disponeva di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero aveva ivi effettuato operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell’imposta è il committente o cessionario, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle effettuate ai sensi dell’articolo 74-*septies*, o ancora, che l’ammontare complessivo della richiesta di rimborso è inferiore a quattrocento euro se relativa a periodi infrannuali o a cinquanta euro se relativa a periodo annuale. Circostanze che nella specie non ricorrono. Anche da ultimo, d’altronde, la giurisprudenza unionale ha stabilito che l’articolo 171 della direttiva 2006/112 prevede, al paragrafo 1, che il rimborso dell’IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello

Stato membro in cui effettuano in particolare acquisti di beni e servizi gravati da imposta, ma che sono stabiliti in un altro Stato membro, è effettuato secondo le modalità previste dalla direttiva 2008/9 e che quest'ultima direttiva non mira a determinare le condizioni di esercizio né la portata del diritto al rimborso (Corte di giustizia, Brose Priedviza, spol. s ro, causa C-234/24, punti 33 e 38).

5.3. Peraltro, una diversa interpretazione della disciplina, nel senso prospettato dalla ricorrente, si porrebbe in insanabile contrasto con il noto principio (cfr., *ex multis*, Cass. n. 5400 del 2015) in base al quale i diritti spettanti ai soggetti passivi in materia di IVA costituiscono un principio fondamentale del sistema comune attuato dalla normativa dell'Unione, che, in linea di massima, non può essere soggetto a limitazioni, così garantendosi la neutralità dell'imposizione per le attività economiche (Corte di giustizia, sentenze Idexx, Tçth, Fatoriè). Perciò, le formalità istituite dallo Stato membro interessato e che devono essere assolte dal soggetto passivo ai fini dell'esercizio di tale diritto non devono oltrepassare lo stretto necessario e non devono rimettere in discussione la neutralità dell'IVA (Corte di giustizia, sentenze Idexx, Collè e, Ecotrade, Fatorie, Bockemuhl).

5.4. Pare necessario precisare che a tali principi è conforme anche l'ordinanza di questa Corte n. 21411/2017, richiamata dalla ricorrente.

Al riguardo deve innanzitutto precisarsi che tale pronuncia è stata emessa con riferimento a fattispecie diversa da quella oggetto del presente giudizio, ovvero di detrazione IVA operata dal rappresentante fiscale della società estera successivamente al rigetto di una richiesta di rimborso precedentemente avanzata dalla medesima società ai sensi dell'art. 38-ter d.P.R. n. 633 del 1972.

E con riferimento alla detrazione dell'IVA in tale pronuncia si afferma, da un lato, che essa è "alternativa" al rimborso (che è oggetto del presente giudizio) e, dall'altro, che la detrazione può essere esercitata «solo una volta acquisita la soggettività passiva, secondo le

modalità previste dagli artt. 17, comma 3 (cioè mediante nomina del rappresentante fiscale), e 35-ter (mediante identificazione diretta) d.P.R. n. 633 del 1972, quindi per il tempo successivo a tale acquisto», precisandosi, però, (a pag. 8 della citata pronuncia) che «l'ordinamento italiano [...] consente ugualmente il recupero dell'imposta detraibile attraverso la diversa procedura di rimborso disciplinata dall'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972», per i «soggetti non residenti stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità» (così la rubrica della citata disposizione), applicandosi invece l'art. 38-bis2 alle procedure di rimborso ai «soggetti non residenti stabiliti in altro Stato membro della Comunità», che è il caso di specie.

6. Per tutte le ragioni esposte, il ricorso va complessivamente rigettato in quanto la motivazione addotta dalla Corte di merito, là dove sostiene che il richiedente il rimborso è un unico soggetto giuridico ed economico, ancorché titolare di due partite IVA, una italiana e l'altra lussemburghese, oltre ad essere assolutamente chiara nel palesare il ragionamento giuridico che vi è alla base (sicché non incorre nella dedotta apparenza motivazionale), è conforme ai suddetti principi.

7. In applicazione del principio della soccombenza la ricorrente va condannata al pagamento delle spese processuali nella misura liquidata in dispositivo.

P.Q.M.

rigetta il ricorso e condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese processuali, che liquida in euro 5.900,00 per compensi ed euro 200,00 per esborsi, oltre al rimborso forfettario nella misura del 15 per cento dei compensi e agli accessori di legge.

Così deciso in Roma in data 27 novembre 2025.

La Presidente

Angelina-Maria PERRINO