

Il rappresentante fiscale

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 8 Luglio 2009

la realizzazione di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto da parte di soggetti che non sono fiscalmente residenti in Italia comporta, al fine del buon funzionamento del sistema IVA, la necessità di identificazione per tali operatori. L'identificazione può essere conseguita secondo differenti modalità, rispondenti anche a un differente grado di organizzazione delle attività d'impresa poste in essere entro i confini dello Stato

Premesse La realizzazione di operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto da parte di soggetti che non sono fiscalmente residenti in Italia comporta, al fine del buon funzionamento del sistema IVA, la necessità di identificazione per tali operatori. L'identificazione può essere conseguita secondo differenti modalità, rispondenti anche a un differente grado di organizzazione delle attività d'impresa poste in essere entro i confini dello Stato.

A tale riguardo, è possibile in primo luogo guardare all'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, ove è disposto, al primo periodo del primo comma, quanto segue: «i soggetti che intraprendono l'esercizio di un'impresa, arte o professione nel territorio dello Stato, o vi istituiscono una stabile organizzazione, devono farne dichiarazione entro trenta giorni ad uno degli uffici locali dell'Agenzia delle entrate ovvero ad un ufficio provinciale dell'imposta sul valore aggiunto della medesima Agenzia (...)».

L'art. 17, secondo comma, dello stesso decreto IVA, stabilisce inoltre che l'assunzione dei diritti e degli obblighi IVA può conseguire dall'identificazione diretta del soggetto estero in Italia (ex art. 35-ter, D.P.R. n. 633/1972), ovvero dalla nomina di un rappresentante fiscale nelle forme previste dall'art. 1, quarto comma, del D.P.R. 10.11.1997, n. 441.

Secondo la norma, «il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. La nomina del rappresentante è obbligatoria qualora il soggetto non residente, che non si sia identificato direttamente ai sensi dell' articolo 35-ter, effettui nel territorio dello Stato

cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette all'imposta sul valore aggiunto nei confronti di cessionari o committenti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni. Le disposizioni che precedono si applicano anche alle operazioni, imponibili ai sensi dell'articolo 7, quarto comma, lettera f), effettuate da soggetti domiciliati, residenti o con stabili organizzazioni operanti nei territori esclusi a norma del primo comma, lettera a), dello stesso articolo 7».

A un primo livello di analisi, si riscontra quindi una triplice possibilità per i soggetti esteri che compiano operazioni rilevanti ai fini IVA in Italia:

- L'identificazione diretta;
- La nomina di un rappresentante fiscale;
- La formale costituzione di una stabile organizzazione.

Aspetti generali e adempimenti

La nomina del rappresentante fiscale dev'essere effettuata anteriormente al primo passaggio di beni e va comunicata al competente ufficio fiscale con atto pubblico, scrittura privata registrata o lettera annotata in un apposito registro presso l'ufficio. Le fatture emesse e ricevute dal rappresentante devono contenere gli estremi sia del rappresentante che del soggetto rappresentato. La nomina di un rappresentante fiscale «leggero» - con rappresentanza limitata alla fatturazione e alla compilazione degli elenchi Intrastat - è consentita, ai sensi dell'art. 44, terzo comma, del D.L. n. 331/1993), se sono effettuate solo operazioni che non comportano versamento dell'Iva. In tale ipotesi, anche il gestore di depositi Iva può assumere la veste di rappresentante fiscale.

Il carattere facoltativo della nomina del rappresentante fiscale

Secondo quanto è stato affermato dalla Corte di Giustizia (1), uno Stato dell'UE non può imporre a un residente al di fuori della Comunità l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale quando si effettuano operazioni imponibili all'interno del suo territorio. Tali conclusioni sono state raggiunte dai giudici comunitari ravvisando nella normativa interna finlandese un contrasto con gli artt. 21 e 22 della Sesta direttiva (2).

Scambi commerciali tra San Marino e Italia

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 66/E del 4.03.2002 si è occupata del caso di un rappresentante fiscale di una società sammarinese, il quale - pur essendo legato alla stessa da un mandato che si riferiva alle sole operazioni di trasporto su gomma poste in essere sul territorio italiano - è stato ritenuto responsabile in solido, in sede di verifica fiscale, per alcuni inadempimenti della società

rappresentata, relativi a cessioni di beni mobili effettuate a partire da San Marino a favore di soggetti passivi italiani. In relazione alla responsabilità del rappresentante, l'Agenzia ha richiamato la sentenza 29.3 – 12.7.2001, n. 9449, della sezione tributaria della Cassazione, la quale ha affermato che (a differenza di quanto accade per le imposte sui redditi) il rappresentante fiscale IVA non diviene il punto di riferimento di tutte le operazioni effettuate dal mandante estero nel territorio dello Stato, mentre il soggetto non residente rimane il destinatario diretto di qualunque norma che non debba transitare attraverso il rappresentante fiscale. In virtù degli artt. 17, secondo comma, e 7, del decreto IVA, secondo l'interpretazione dell'Agenzia, il rappresentante fiscale è solidalmente obbligato con il rappresentato per tutte le operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, escludendo quindi quelle poste in essere direttamente dal soggetto non residente che non risultino effettuate in Italia. In particolare, poi, il soggetto passivo IVA va individuato nell'operatore nazionale, ai sensi dell'art. 44, secondo comma, lett. b), del D.L. 30.8.1993 n. 331, convertito dalla L. 29.10.1993, n. 427, per le prestazioni di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972 (locazioni di beni mobili materiali, diversi dai mezzi di trasporto, operazioni bancarie, assicurative, pubblicitarie, prestiti di personale, prestazioni pubblicitarie, telecomunicazioni, ecc.), nonché per le prestazioni di servizi intracomunitarie di cui ai commi 4-bis, 5, 6, 8 dell'art. 40 del predetto D.L. n. 331/1993. Alla luce di tali disposizioni, l'Agenzia ha affermato che, nel caso di specie, l'operatore sammarinese poteva «... effettuare direttamente cessioni nei confronti del soggetto d'imposta nazionale, senza la necessità di dovere transitare attraverso il proprio rappresentante fiscale in Italia, trattandosi di esportazioni da San Marino verso l'Italia, che comportano un'importazione nel territorio dello Stato a carico del cliente italiano», con la conseguente necessità di assolvere l'IVA in Italia ai sensi degli artt. 71, secondo comma, e 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633/1972 e del D.M. 24.12.1993. In definitiva, quindi, la responsabilità solidale del rappresentante dovrebbe intendersi non sussistente nel caso in cui sia l'operatore non residente a porre in essere direttamente le operazioni rilevanti ai fini IVA in Italia.

Le operazioni anteriori alla nomina del rappresentante fiscale

Nella pressoché coeva risoluzione n. 301/E del 12.09.2002, l'Agenzia ha esaminato un caso nel quale una società spagnola aveva effettuato direttamente acquisti in Italia; a tale riguardo, la predetta società aveva chiesto se, una volta nominato il rappresentante IVA in Italia, esso avrebbe potuto - previa registrazione delle fatture emesse nei confronti della società «madre» - procedere a computare in detrazione l'IVA relativa alle operazioni effettuate, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta. In estrema sintesi, veniva quindi a configurarsi un'ipotesi di mancata nomina del rappresentante fiscale precedente agli acquisti. A tale riguardo, la risoluzione ha rammentato che, ai sensi dell'art. 1, quarto comma, del D.P.R. 10.11.1997, n. 441, la rappresentanza deve risultare da un atto pubblico, da una scrittura privata registrata o da una lettera annotata nell'apposito registro presso l'ufficio, in data anteriore a quella in cui

è avvenuto il passaggio dei beni. In tale contesto il rappresentante, che tra l'altro risponde in solido con il rappresentato, non può considerarsi «... un ausiliario esecutore di puri adempimenti formali, né (essere) gravato di responsabilità per operazioni effettuate precedentemente alla sua nomina». Tuttavia, la mancata nomina del rappresentante fiscale (anteriormente alle operazioni effettuate) non preclude il diritto alla detrazione spettante alla società spagnola, comportando solamente una diversa metodologia del rimborso IVA relativa agli acquisti effettuati nell'attività d'impresa, ai sensi degli artt. 19 e 38-ter del DPR n. 633/1972.

Rappresentante fiscale e obblighi relativi all'IVA di gruppo

Pur avendo nominato un proprio rappresentante fiscale in Italia, un soggetto societario non residente non può accedere al regime dell'IVA di gruppo: tale è il senso delle precisazioni fornite dall'Agenzia con la risoluzione n. 347/E del 6.11.2002. Si trattava, nel caso di specie, di una società (XY) avente sede in Olanda, che controllava alcune società di capitali italiane, operanti nel settore immobiliare di costruzione, gestione e vendita di complessi aziendali ed industriali. Tale società, per l'appunto, aveva ritenuto applicabile la disciplina dell'IVA di gruppo, di cui all'art. 73 del decreto IVA; i relativi adempimenti sarebbero stati attuati tramite la nomina di un rappresentante fiscale, il quale avrebbe emesso le fatture, per conto della società controllante, relative agli interessi pagati dalle società controllate, ricevendo altresì le eventuali fatture per acquisti di beni e servizi dalla stessa effettuati nel territorio italiano. La soluzione – negativa – fornita dall'Agenzia si imperniava sulla normativa interna (artt. 73, terzo comma, D.P.R. n. 633/1972; D.M. 13.12.1979), oltre che sulle disposizioni della Sesta direttiva, che consentiva agli Stati membri di considerare quale unico soggetto passivo «*le persone residenti all'interno del paese che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi*» (3). Possono quindi accedere al regime solamente le società con forma giuridica «capitalistica» di diritto italiano, con un requisito di controllo che prevede il possesso di una quota superiore al 50% del capitale societario fin dall'inizio dell'anno solare precedente. Non può pertanto rientrare nel regime – per difetto del presupposto giuridico - un soggetto non residente, «... sia pure costituito sotto forma societaria, anche se questo ha nominato un proprio rappresentante fiscale nel territorio dello Stato». A tale riguardo, occorrerebbe tuttavia verificare se e in quali termini possa assumere rilevanza il principio individuato dall'Agenzia nella propria risoluzione n. 123/E del 12.8.2005: in tale sede, trattandosi di una società (B.V.) olandese che trasferiva la propria residenza fiscale in Italia (mantenendo però la sede legale e la forma giuridica «di diritto estero»), era stata affermata la sostanziale «omogeneità» tra forme giuridiche societarie «nazionali» e non, sulla base delle direttive CEE n. 434 del 23.7.1990 (sulle operazioni straordinarie intracomunitarie), e n. 435 del 23.7.1990 («madre-figlia»).

Acquisti intracomunitari: il rapporto tra il rappresentante fiscale e la società «madre»

La risoluzione n. 4/E del 9.1.2003 si è occupata della situazione di una società operante nel commercio internazionale, che disponeva di un deposito IVA in Germania, dov'era identificata ai fini di tale imposta. Da tale deposito la società movimentava le merci per la vendita in Italia e in altri Paesi europei. I beni erano direttamente inviati dal deposito IVA tedesco ai clienti italiani, soggetti passivi d'imposta nello Stato. La società aveva altresì nominato un rappresentante fiscale in Italia per la gestione delle vendite nei confronti dei clienti italiani (e per la gestione di tutti gli adempimenti relativi agli acquisti intracomunitari (4) posti in essere). Nel caso prospettato, secondo l'Agenzia, il perfezionamento dell'acquisto intracomunitario « ... non è ostacolato dalla circostanza che i beni vengano inviati direttamente al cliente finale soggetto passivo d'imposta in Italia ». In tale contesto, a fronte di un unico spostamento fisico dei beni (dal cedente comunitario al cliente finale in Italia), si avranno due distinte fattispecie:

- Un acquisto intracomunitario da parte del rappresentante fiscale in Italia del soggetto comunitario;
- Una cessione interna nei confronti del cliente finale nazionale.

Devono conseguentemente emettersi due distinte fatture:

- La prima, senza applicazione dell'imposta, dal soggetto comunitario al proprio rappresentante fiscale in Italia che provvederà agli adempimenti relativi all'acquisto intracomunitario;
- La seconda, con addebito dell'IVA, per la cessione interna, dal rappresentante fiscale al cliente soggetto passivo in Italia.

Acquisti anteriori alla nomina del rappresentante fiscale

La risoluzione n. 31/E del 1° marzo 2005 è intervenuta fornendo alcune puntualizzazioni relativamente alla questione già focalizzata dalla sopra richiamata risoluzione n. 301/E del 12.9.2002, ossia alla problematica degli acquisti effettuati in epoca anteriore alla nomina del rappresentante fiscale. A tale riguardo, l'Agenzia ha posto in evidenza quanto segue:

- Le disposizioni sui rimborsi ai non residenti di cui all'art. 38-ter del decreto IVA disciplinano l'ipotesi in cui il soggetto non svolga attività in Italia;
- Se invece il non residente intenda intraprendere un'attività nel territorio dello Stato, deve nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/1972, al fine di esercitare i medesimi diritti cui sono ammessi i contribuenti nazionali e, in particolare, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti, con possibilità di ottenere il rimborso dell'imposta eccedente (art. 38-bis) nei limiti consentiti dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972.

Se è nominato il rappresentante fiscale, questo può esercitare il diritto al rimborso o alla detrazione secondo le ordinarie disposizioni, in relazione alle operazioni compiute successivamente alla sua nomina. Per quanto attiene invece agli acquisti anteriori alla nomina del rappresentante, il recupero dell'IVA sugli acquisti può avvenire secondo la procedura dell'art. 38-ter, fino al giorno antecedente la nomina del rappresentante fiscale. L'identificazione diretta costituisce invece uno strumento alternativo

alla nomina del rappresentante, del quale il soggetto non residente può avvalersi per esercitare i diritti ed assolvere gli obblighi IVA. Anche in tal caso, il diritto al rimborso ex art. 38-ter può esercitarsi soltanto per il periodo antecedente l'identificazione diretta. L'Agenzia ha inoltre precisato che, ai sensi dell'art. 38-ter, la domanda di rimborso va presentata annualmente per importi inferiori a 200 euro, mentre per importi pari o superiori a tale cifra la stessa istanza può essere presentata anche in relazione a periodi inferiori all'anno. Se però il soggetto non residente, pur avendo effettuato operazioni attive e passive nel territorio dello Stato, ha adempiuto all'obbligo di identificazione solo dopo l'effettuazione delle medesime, l'identificazione tardiva comporta una violazione degli obblighi del contribuente. In tale ipotesi, se il soggetto non residente intende far valere il proprio diritto al rimborso, ha l'onere di dimostrare di avere effettuato gli acquisti in relazione a un'attività economica avviata (5).

Secondo l'Agenzia, poi, «... l'assenza di identificazione presuppone verosimilmente la mancata emissione delle fatture, nonché l'omessa tenuta della contabilità secondo le modalità previste dalla legge; in aggiunta alla sanzione per omessa comunicazione d'inizio dell'attività prevista dall'art. 11, primo comma, lett. a), del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, potrebbero risultare applicabili anche le sanzioni per omessa presentazione della dichiarazione IVA (art. 5 del D.Lgs. n. 471/1997) nonché per violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed indicazione delle operazioni soggette all'IVA (art. 6) e di quelli relativi alla contabilità (art. 9)».

La ripartizione su base regionale delle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali

Per quanto attiene agli obblighi dichiarativi, un dubbio era sorto relativamente all'indicazione da fornire nel quadro VT della dichiarazione annuale IVA 2008, relativa alla ripartizione su base regionale delle operazioni effettuate nei confronti dei consumatori finali. A tale riguardo, la risoluzione n. 330/E del 30.7.2008 ha precisato che il rappresentante fiscale può assumere come «luogo di esercizio dell'attività», per la ripartizione su base regionale delle operazioni imponibili effettuate e della relativa imposta, il luogo coincidente con il proprio domicilio fiscale. Fabio Carriolo 8 Luglio 2009

NOTE

(1) Cfr. sul punto la sentenza emessa in esito alla causa C-249/05.

(2) Cfr. R. Portale, «Rappresentante fiscale soltanto facoltativo», Il Sole 24 ore – 30.6.2006, pag. 23. Si osserva a tale riguardo che la Sesta direttiva è stata sostituita, a partire dal 1° gennaio 2007, della direttiva n. 2006/112/CE.

(3) La norma comunitaria sulla quale attualmente si supporta la possibilità di mantenere il regime dell'IVA di gruppo è riconducibile all'art. 11 della Direttiva CEE n. 112 del 28.11.2006. Tale articolo fa riferimento alle « ... *persone stabilite nel territorio dello stesso Stato membro che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici ed organizzativi*», precisando al secondo comma che lo Stato membro che eserciti l'opzione « ... *può adottare le misure necessarie a prevenire l'elusione o l'evasione fiscale mediante l'esercizio di tale disposizione*».

(4) La società istante riteneva applicabile alla fattispecie l'art. 38, terzo comma, lett. b), del D.L. n.331/1993, che assimila agli acquisti intracomunitari l'introduzione in Italia da parte di un soggetto passivo di imposta di beni provenienti da altro Stato membro per esigenze della sua impresa.

(5) A tale riguardo, può evidenziarsi che nell'ambito dell'IVA, secondo quanto è stato affermato nella sentenza della CGCE del 14.2.1985, relativa alla causa 268/83, «*Rompelman*», la Corte di Giustizia ha stabilito quanto segue: - le attività economiche di cui all'art. 4, n. 1, della Sesta Direttiva, possono consistere in vari atti consecutivi; - gli atti preparatori, come il procurarsi i mezzi per esercitare tali attività e, pertanto, anche l'acquisto di un bene immobile, devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche. Anche le prime spese di investimento effettuate ai fini di una data operazione possono quindi essere considerate come attività economiche ai sensi dell'art. 4 della Sesta direttiva (ora dall'art. 9 della direttiva del 2006); in tale contesto, l'Amministrazione deve prendere in considerazione la dichiarata intenzione dell'impresa.