

## **Il rappresentante fiscale lo può fare!**

Con la risoluzione n.440/E del 12 novembre 2008 l' Agenzia delle Entrate ha diramato la risposta ad una istanza di interpello rivolta dalla società francese ALFA S.A. che opera in Italia tramite un proprio rappresentante fiscale.

Il parere è espresso con molta chiarezza e risolve dubbi ancora presenti in tema di Iva intracomunitaria.

E' perciò auspicabile che le risposte agli interpelli abbiano sempre valenza generale, in virtù del principio costituzionale dell'uguaglianza dei cittadini e che il federalismo fiscale, sebbene condiviso, non si traduca in autonomie regionali anche in ordine alle interpretazioni delle norme ed alle direttive da diramare. Questo compito è auspicabile che sia riservato all'Amministrazione centrale, preposta ad evitare disparità di interpretazioni e di trattamenti.

Il quesito si può così scomporre :

I ). Il rappresentante fiscale in Italia di ALFA S.A. (francese) compra dalla Società Inglese BETA Ltd, che li aveva acquistati presso un Paese Terzo, autoveicoli viaggianti allo stato estero. BETA Ltd emette fattura sul rappresentante fiscale in Italia di ALFA S.A., senza esposizione dell'imposta trattandosi di operazione "fuori campo Iva" per mancanza del presupposto territoriale.

II ). Il rappresentante fiscale in Italia di Alfa S.A., provvede all'introduzione degli autoveicoli in deposito doganale, in sospensione di Iva, dazi e accise, anche al fine svolgervi manipolazioni usuali, ai sensi dell'articolo 152, primo comma, del TULD, ossia operazioni che non alterano la natura e le caratteristiche essenziali del bene. A tal fine egli dovrà presentare, in nome e per conto di Alfa S.A. la relativa dichiarazione doganale.

III ). Successivamente il rappresentante fiscale in Italia di Alfa S.A., provvede prima ad immetterli in libera pratica al fine di corrispondere le risorse proprie e rendere comunitari gli autoveicoli (allo scopo presentando, anche in questo caso, in nome e per conto di ALFA Ltd la dichiarazione doganale relativa) e poi ad introdurli in un deposito Iva nel quale gli autoveicoli potranno subire interventi di perfezionamento attivo, ai sensi dell'articolo 50 bis, comma 4, lettera h) del DL 331/93, consistenti nel montaggio di accessori o nella riparazione dei mezzi danneggiati o mal funzionanti. Gli accessori e i mezzi di ricambio da utilizzare nella riparazione, da introdurre anch'essi nel deposito Iva, potranno essere acquistati da fornitori nazionali, oppure in un altro Paese UE da altri fornitori comunitari.

IV ). Nel caso prospettato gli spessi locali sono adibiti sia a deposito doganale privato, sia a deposito Iva.

V ). Gli autoveicoli, all'atto dell'estrazione dal deposito Iva, possono avere le seguenti tre diverse destinazioni:

- essere venduti ai concessionari italiani;
- essere inviati alla società francese ALFA S.A.
- essere inviati in Spagna, dove è presente un rappresentante fiscale della stessa ALFA S.A.

#### Premessa

Il soggetto comunitario, ALFA S.A., deve provvedere a nominare in Italia un proprio rappresentante fiscale ai fini IVA, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, ovvero ad identificarsi direttamente ai sensi dell'articolo 35 ter, del Decreto IVA, al fine di garantire all'erario, la presenza di un soggetto identificato, cui attribuire la titolarità degli obblighi e dei diritti connessi con l'applicazione della normativa IVA, in conseguenza del principio di territorialità dell'imposta (articolo 7 Decreto IVA).

Al fine di dare attuazione alla delega prevista dall'allegato A della legge 39/2002 (Comunitaria 2001) ed alla Direttiva Comunitaria n. 2000/65/CEE, è stato emanato il decreto legislativo 19 giugno 2002, n. 191, che ha apportato le seguenti importanti innovazioni in ordine alla normativa Iva, sia interna che comunitaria:

- ha modificato il disposto dell'articolo 17 del decreto Iva e vi ha introdotto l'articolo 35 ter;
- ha modificato gli articoli 44 e 50 bis del DL 331/93.

In particolare, con l'art. 35-ter del decreto Iva è stato introdotto il nuovo istituto dell'identificazione diretta, che consente al soggetto non residente, ma appartenente ad un altro Stato membro, ovvero ad un Paese terzo con cui l'Italia abbia stipulato degli accordi che consentono una cooperazione amministrativa, di assolvere in proprio gli obblighi, ed esercitare i diritti, in materia di Iva.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 220/E del 5 dicembre 2003, ha fatto conoscere che, al momento, nessun accordo, avente tale finalità, risulta concluso tra l'Italia e Paesi Terzi e che, pertanto, possono utilizzare il nuovo istituto soltanto soggetti appartenenti ad altro Stato UE.

La nomina del rappresentante fiscale, nonostante l'introduzione del nuovo istituto, rimane sempre consentita al soggetto estero.

Essa, per i soggetti comunitari, è divenuta, quindi, alternativa alla loro diretta identificazione ai fini Iva in Italia.

I soggetti cosiddetti “terzi“, invece, potranno continuare ad utilizzare soltanto il preesistente istituto della rappresentanza fiscale.

Non è consentito che uno stesso soggetto nomini due, diversi, rappresentanti fiscali in Italia.

Tale concetto è stato fissato, in via definitiva, dall’Agenzia delle Entrate con la citata risoluzione n. 66/E del 2002, risolvendo così un dubbio che, da anni, assillava studiosi ed operatori e della quale se ne riporta uno stralcio:

“.....

*Al riguardo occorre premettere che la citata sentenza va correttamente interpretata alla luce di quanto stabilito dall’articolo 17, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che prevede la possibilità per il soggetto non residente e senza stabile organizzazione in Italia di potere adempiere i propri obblighi e far valere i propri diritti derivanti dall’applicazione delle disposizioni concernenti l’imposta sul valore aggiunto tramite la nomina di un rappresentante fiscale.*

*Tale nomina rende il rappresentante fiscale solidalmente obbligato con il rappresentato per tutte le operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, con esclusione, perciò, di tutte quelle poste in essere direttamente dal soggetto non residente che non risultano effettuate in Italia, ai sensi dell’art. 7 del citato D.P.R. n. 633 del 1972.*

*Dal carattere onnicomprensivo della disposizione del predetto art .17 si ricava anche l’impossibilità che uno stesso soggetto possa nominare più rappresentanti fiscali in Italia.....”*

Perciò, qualora un soggetto estero nomini un proprio rappresentante fiscale in Italia, non potrà più nominarne altri, se non previa revoca del mandato a suo tempo conferito al primo.

Per quanto attiene, invece, l’ipotesi di identificazione diretta di soggetto comunitario, si rappresenta:

- che essa è alternativa all’istituto del rappresentante fiscale, nel senso che il soggetto non residente non potrà, contestualmente, possedere due posizioni ai fini IVA delle quali, una, con l’apertura diretta del numero di partita Iva in Italia, e l’altra, ottenuta attraverso la nomina di un rappresentante fiscale. La nuova normativa stabilisce, perciò, che chi ha già nominato in Italia un proprio rappresentante fiscale deve provvedere, ancor prima di richiedere l’identificazione diretta, alla cancellazione della sua precedente posizione Iva.

## **Il parere dell’Agenzia delle Entrate**

Innanzitutto l’Agenzia ha ritenuto di dover premettere i seguenti concetti, per certi versi ancora

posti in discussione, e da ritenersi così definitivamente fissati:

1. i due tipi di deposito, quello doganale e quello Iva, assolvono a funzioni diverse in ragione della diversa posizione fiscale delle merci in esse introdotte. *Infatti, nei depositi doganali sono introdotti e conservati beni “allo stato estero”, cioè beni che non sono stati ancora immessi in libera pratica in ambito comunitario e per i quali non sono stati ancora assolti i dazi doganali e gli altri diritti doganali, ...omissis...I depositi Iva, regolati dall’articolo 50 bis del DL n. 331 del 1993, consentono, invece, di poter custodire merce comunitaria e di poter effettuare tutte le operazioni relative ai beni in essi introdotti senza l’applicazione dell’Iva, che verrà assolta al momento dell’estrazione dal deposito dei beni medesimi”*

2. stabilita la diversa operatività dei due tipi di deposito, all’interno dei quali possono essere custoditi beni in posizione doganale differente, va ricordato che i depositi doganali, ex lege e senza ulteriore specifica autorizzazione, possono essere utilizzati come depositi Iva, a condizione, tuttavia, che ne sia data comunicazione alla dogana competente alla vigilanza e che siano indicate le modalità adottate ai fini della individuazione delle merci soggette ai diversi regimi. Tali modalità non consistono, necessariamente, nella individuazione di aree distinte all’interno dello stesso deposito, ma nel porre in essere ogni utile accorgimento per *rendere visibilmente chiaro il regime cui sono sottoposti i beni, quale, ad esempio, l’apposizione di specifici contrassegni.*

Fatte queste premesse, l’Agenzia, ha così dettato gli adempimenti che la Società francese ALFA S.A. deve porre in essere **attraverso l’ausilio del proprio rappresentante fiscale in Italia:**

1. Acquisto delle autovetture cedute dalla società inglese.

L’acquisto delle autovetture dalla società inglese quando le stesse non sono ancora state introdotte in Comunità, costituisce operazione fuori dell’ambito di applicazione dell’IVA per carenza del presupposto territoriale; pertanto, il rappresentante fiscale in Italia della società francese riceverà una fattura senza applicazione dell’IVA riferita a merce allo stato estero.

2. Manipolazioni usuali in depositi doganali.

Le “manipolazioni usuali” effettuate sui beni introdotti in deposito doganale, saranno fatturate dal prestatore in regime di non imponibilità ai sensi dell’art. 9, comma 8, del DPR n. 633 del 1972. L’importo della prestazione, tuttavia, andrà ad aumentare il valore in dogana su cui calcolare l’IVA al momento della importazione definitiva.

### 3. Introduzione di beni in deposito IVA.

All'atto dell'immissione in libera pratica verranno assolti i dazi e gli altri diritti doganali diversi dall'IVA, la quale non verrà corrisposta in quanto i beni sono contestualmente introdotti in un deposito IVA, che nel caso di specie è costituito dagli stessi locali del deposito doganale. Al riguardo, considerato che nel deposito doganale/deposito IVA sono contemporaneamente presenti merci vincolate al regime del deposito doganale e merci in deposito IVA, come precisato anche dalla citata circolare n. 16 del 2006, sarà necessario far ricorso ad opportuni accorgimenti per poter correttamente individuare le merci sottoposte ai due distinti regimi.

In proposito va sottolineata l'opportunità che i beni custoditi nell'ambito di uno stesso deposito siano visibilmente distinguibili in ragione dello specifico regime fiscale cui sono sottoposti; infatti, tale individuazione appare, comunque, necessaria, anche nel caso di specie, in cui, come segnalato dall'istante, all'atto del trasferimento dal regime di "deposito doganale" al regime di "deposito IVA", i beni non saranno, per motivi logistici, spostati in spazi distinti dello stesso deposito, atteso che in ragione della loro particolare natura gli autoveicoli in discorso saranno specificatamente identificabili dal numero di telaio, visibile anche all'esterno e dalla documentazione di supporto. Sarà, pertanto, necessario porre in essere ogni utile accorgimento per rendere visibilmente chiaro il regime cui sono sottoposti i beni, quale ad esempio l'apposizione di specifici contrassegni.

### 4. Prestazioni su beni in deposito IVA

Le operazioni di perfezionamento attivo effettuate all'interno del deposito IVA potranno essere fatturate senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lettera h), del D.L. n. 331 del 1993.

### 5. Estrazione dei beni dal deposito IVA.

Nella successiva fase di estrazione delle autovetture dal deposito IVA, per i beni destinati al mercato italiano il rappresentante fiscale italiano dovrà assolvere l'IVA tramite l'emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del DPR n. 633 del 1972, secondo quanto previsto dall'art. 50-*bis*, comma 6, del DL n. 331 del 1993. La successiva cessione al commissionario GAMMA Spa comporterà l'emissione di fattura con addebito dell'IVA secondo l'aliquota ordinaria. Per i beni estratti dal deposito con diretta destinazione al mercato francese e spagnolo il

rappresentante fiscale italiano procederà, ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 4, lettera f), ad effettuare una operazione assimilata ad una cessione intracomunitaria, senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 41, comma 2, lettera c), del D.L. n. 331 del 1993. Lo stesso rappresentante dovrà compilare gli elenchi riepilogativi per le operazioni intracomunitarie, riepilogando le cessioni effettuate nei confronti della società francese istante, di cui è rappresentante, e del correlato rappresentante fiscale in Spagna della stessa società.

#### 6. Acquisto di accessori e pezzi di ricambio.

L'acquisto di accessori e pezzi di ricambio presso fornitori comunitari sarà effettuato attraverso il rappresentante fiscale italiano come "acquisto intracomunitario" con introduzione nel deposito IVA. Il rappresentante integrerà la fattura emessa dal fornitore comunitario senza applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. a), del citato D.L. n. 331 del 1993 e compilerà l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari. Gli accessori e i pezzi di ricambio provenienti dal mercato nazionale e ceduti dai fornitori italiani direttamente ad ALFA S.A, potranno essere fatturati senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'art. 50-*bis*, comma 4, lett. c), del citato D.L. n. 331 del 1993, a condizione che siano introdotti, all'atto della cessione, nel Deposito IVA a cura dello stesso cedente. A tal fine si rammenta che, come chiarito con la risoluzione del 15 maggio 2001, n. 66, e anche con riferimento alle precisazioni contenute nella circolare del 23 febbraio 1994, n. 13, *"l'obbligo di avvalersi del rappresentante fiscale, ancorché già nominato per altre operazioni, non sussiste nelle ipotesi in cui sia per le cessioni che per le prestazioni, l'operazione venga posta in essere direttamente tra l'operatore comunitario e quello nazionale"*.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 1, comma 4, del D.M. 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

Questa risposta ad un interpello che, per gli addetti ai lavori, può apparire per certi versi addirittura ovvia, afferma invece, con la massima chiarezza anche la funzione del rappresentante fiscale ai fini Iva, senza del quale il soggetto comunitario non avrebbe potuto né presentare le dichiarazioni in dogana, ai sensi dell'articolo 4, punto 18) del CDC (dichiarazione d'introduzione in deposito e quella d'immissione in libera pratica ai fini dell'introduzione degli autoveicoli in deposito Iva), né porre in essere l'acquisto intracomunitario di accessori e pezzi di ricambio da introdurre nel deposito Iva.

Tutto quanto esposto a conferma anche:

- A) della possibilità del titolare dell'autorizzazione a gestire il deposito Iva (depositario) ad assumere la rappresentanza fiscale, richiedendo, a tal fine, un numero di partita unico per tutti i soggetti passivi d'imposta da essi rappresentati; ai fini dell'adempimento degli obblighi tributari efferenti le operazioni concernenti i beni introdotti negli stessi depositi, qualora i soggetti non residenti, parti di operazioni di cui al comma 4 dello stesso decreto, non abbiano già nominato un rappresentante fiscale ovvero non abbiano provveduto ad identificarsi direttamente;
- B) che essi possono assumere tale rappresentanza nei limiti di cui all'articolo 44, comma 3, secondo periodo del DL 331/93, che consente loro di porre in essere solo operazioni non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta (rappresentanza "leggera"), fermo ovviamente restando l'obbligo di fatturazione e di compilazione dei modelli intrastat, qualora si pongano in essere cessioni (vendite) a soggetti UE (intracomunitarie);
- C) che tra le operazioni di cui al comma 4 dell'articolo 50 bis del DL 331/93 sono comprese anche le immissioni in libera pratica di beni destinati ad essere introdotti in deposito Iva (lettera b)), gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione in deposito Iva (lettera a)) e le cessioni di beni nei confronti di soggetti identificati in altro Stato membro della Comunità europea, eseguite mediante introduzione in un deposito Iva (lettera c));
- D) che risulta così definitivamente acclarato che l'espressione "beni introdotti", contenuta nel comma 7 dell'articolo 50 bis, è da considerarsi, sintatticamente, come moto a luogo e non come stato in luogo.

Gianni Gargano