

Risposta n. 442/2022

OGGETTO: Nomina del rappresentante fiscale - articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica n. 441 del 1997

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

QUESITO

La società di diritto statunitense "[ALFA]", nel prosieguo istante, operante nel commercio all'ingrosso di [...], fa presente quanto qui di seguito sinteticamente riportato.

L'istante - priva di stabile organizzazione in Italia - *«intende identificarsi ai fini IVA in Italia per il tramite di un rappresentante fiscale, ai sensi dell'art. 17 terzo comma del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 [N.d.r. di seguito decreto IVA]. (...) [N.d.r. e] intende nominare quale proprio rappresentante fiscale in Italia (...) [N.d.r. un] professionista».*

L'istante, inoltre, rappresenta che *«le modalità di nomina del rappresentante fiscale sono definite all'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441, che dispone "Il rapporto di rappresentanza risulta da atto pubblico, da scrittura privata registrata, **da lettera annotata**, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, **in apposito registro presso***

l'ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato, ovvero da comunicazione effettuata all'ufficio IVA con le modalità previste dall'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni"».

Tutto ciò premesso l'istante chiede:

1. cosa si intende per "lettera annotata in apposito registro presso l'ufficio IVA competente";

2. con riferimento alle dichiarazioni previste dall'articolo 35 del decreto IVA, da rendere mediante il modello AA7/10, *«se il rappresentante fiscale nominato, nel caso di specie persona fisica, possa essere titolare di tante ulteriori posizioni IVA autonome, oltre alla propria, per quante società non residenti svolga la figura di rappresentante fiscale»*;

3. se in sede di compilazione del modello AA7/10, debba essere indicata quale tipo di dichiarazione "1 - DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL CODICE FISCALE" o se debba essere indicata "2 - DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ per i soggetti già in possesso del numero di codice fiscale".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante, con riferimento al quesito di cui al punto 1, non propone soluzione interpretativa.

Con riferimento al quesito di cui al punto 2 ritiene che, *«il rappresentante fiscale da nominare possa essere titolare di altra posizione IVA autonoma rispetto alla propria, e che possa essere titolare di tante posizioni IVA autonome per quanti soggetti non residenti svolga la figura di rappresentante fiscale in Italia»*.

Infine, con riferimento al quesito di cui al punto 3, *«considerato che il rappresentante fiscale da nominare è già dotato di proprio codice fiscale in quanto*

persona fisica residente», ritiene che «in sede di compilazione del modello AA7/10 debba essere indicata quale tipo di dichiarazione "2 - DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ per i soggetti già in possesso del numero di codice fiscale"».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 17 del decreto IVA individua il "Debitore di imposta", stabilendo che:

- *«L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili [...]» (cfr. comma 1);*

- *«Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti [...]» (cfr. comma 2)*

- *«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. 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. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21» (così il successivo comma 3).*

Pertanto, 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), 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.

Si ricorda inoltre che, dal 1° gennaio 2021, i soggetti passivi IVA stabiliti nel Regno Unito possono continuare a mantenere la propria identificazione diretta IVA in Italia, ovvero aprirne una, senza che sia necessario nominare un rappresentante fiscale (cfr. risoluzione n. 7/E del 1° febbraio 2021).

Una volta nominato, il rappresentante fiscale - che deve essere un soggetto, persona fisica o giuridica titolare di partita IVA, residente nel territorio dello Stato (cfr. risoluzione n. 341433 del 20 maggio 1983) - risponde in solido, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, con il soggetto rappresentato (cfr. risoluzione n. 31 del 1° marzo 2005; circolare n. 13 del 1994, punto 8 e risoluzione n. 548161 del 30 marzo 1974). Ne deriva che il rapporto fiduciario tra rappresentato e rappresentante - riconducibile ad un mandato con rappresentanza - deve essere ufficializzato con un atto formale, che va predisposto in un momento antecedente ovvero contestualmente alla richiesta di apertura della partita IVA in Italia, effettuata mediante presentazione del modello AA7/10 o AA9/12.

A tal riguardo, l'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441 - che ha sostituito l'articolo 53 del decreto IVA - individua puntualmente le modalità di nomina del rappresentante specificando che, *«Il rapporto di rappresentanza risulta da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, in apposito registro presso l'ufficio IVA competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato, ovvero da comunicazione effettuata all'ufficio IVA con le modalità previste dall'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni. [...]»*.

A completamento del quadro innanzi descritto, va ricordato che, la risoluzione n. 550570 del 26 gennaio 1990, ha chiarito che la nomina del rappresentante fiscale può risultare anche da atto autentificato da un notaio di Stato estero aderente alla Convenzione dell'Aja del 5 ottobre 1961 (ratificata in Italia con legge 20 novembre 1996, n. 1253) e munito del timbro "Apostille", oppure legalizzato dal console generale dell'Italia presso lo Stato estero. L'"Apostille" certifica che il Notaio o l'autorità Governativa che ha rilasciato il documento è effettivamente autorizzato a farlo e sostituisce la legalizzazione (Cfr. risoluzione n. 89 del 25 agosto 2010).

Tanto premesso, chiariti mezzi ufficiali attraverso i quali può avvenire la nomina del rappresentante fiscale (atto pubblico, scrittura privata registrata, lettera annotata presso un ufficio dell'Agenzia delle entrate, atto autentificato da un notaio estero aderente alla Convenzione dell'Aja e munito di "Apostille", oppure legalizzato dal console italiano all'estero), con riferimento al quesito n. 1, si evidenzia che la lettera di nomina cui fa riferimento la norma può essere redatta in carta libera, deve essere presentata all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate contestualmente alla richiesta di attribuzione del numero di partita IVA e deve riportare i dati identificativi della società estera rappresentata e del soggetto passivo d'imposta italiano rappresentante.

Tale lettera deve essere sottoscritta davanti al funzionario dell'Ufficio, dal soggetto che abbia potere di firma per conto della società estera e dal soggetto che eventualmente abbia potere di firma per conto del rappresentante italiano. Per comprovare i poteri del firmatario, la società estera deve esibire la certificazione del Tribunale od una procura notarile di conferimento di poteri, ed entrambe le parti dovranno esibire i loro documenti di identità. A sua volta, l'Ufficio - esperiti i necessari controlli - provvedere all'annotazione della lettera di nomina contestualmente alla sua ricezione, rilasciando all'interessato idonea documentazione attestante l'avvenuta annotazione nel registro Mod. VI (cfr. risoluzione n. 3/E del R.M. 29 gennaio 1998).

La risoluzione n. 114/E dell'11 luglio 1996 ha, inoltre, chiarito che l'obbligo di

annotazione della lettera di nomina del rappresentante fiscale sul registro modello VI prescinde dalla tipologia di attività esercitata dal rappresentato estero (sia essa una cessione di beni o una prestazione di servizi).

In difetto di uno degli atti ufficiali sopra richiamati, si concretizza non già la tardiva comunicazione all'Ufficio dell'avvenuta nomina del rappresentante fiscale, bensì un'ipotesi di mancata nomina del medesimo.

Con riferimento al quesito di cui al punto 2, si conferma che un soggetto passivo può assumere il ruolo di rappresentante fiscale con riferimento a più soggetti non residenti e, quindi, può essere intestatario di più numeri di partita IVA, oltre a quello al medesimo attribuito; ne deriva che lo stesso soggetto - potendo rappresentare più operatori esteri e possedere, quindi, tanti numeri di partita IVA quanti sono i soggetti rappresentati - ha l'obbligo di tenere distinta, tramite la tenuta della contabilità separata, ciascuna posizione IVA, compresa la propria.

Diversamente, il soggetto non residente non può avere più di un rappresentante fiscale in Italia (cfr risoluzione n. 66/E del 4 marzo 2002). A tal riguardo, si richiamano le istruzioni alla dichiarazione di apertura della partita IVA (modello AA7/10), ove è specificato che, *«il soggetto non residente non può assumere una duplice posizione IVA nel territorio dello Stato. In particolare, in presenza di una stabile organizzazione in Italia, non è consentito al soggetto non residente operare tramite rappresentante fiscale o mediante identificazione diretta per assolvere gli adempimenti relativi alle operazioni effettuate direttamente dalla casa madre. Tali operazioni, infatti, devono confluire nella posizione IVA attribuita alla stabile organizzazione operante nel territorio dello Stato»*.

Inoltre, le medesime istruzioni chiariscono che, *«ai sensi dell'art. 17, terzo comma, gli istituti della rappresentanza fiscale e dell'identificazione diretta sono alternativi. Pertanto, i soggetti non residenti che intendono adottare un istituto in luogo dell'altro già adottato devono preliminarmente procedere alla chiusura della partita IVA di cui sono in possesso»*.

Con riferimento, infine, al quesito di cui al punto 3, il rappresentante fiscale, per ottenere l'attribuzione della Partita IVA riferita al soggetto non residente dal medesimo rappresentato, deve presentare la dichiarazione di inizio attività di cui all'articolo 35 del decreto IVA - entro 30 giorni dalla data di inizio attività - con una delle seguenti modalità indicate sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate:

- *«in duplice esemplare direttamente (o tramite persona delegata) a un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate»*

- *«in unico esemplare mediante raccomandata, allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del dichiarante, da inviare a un qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui risultano spedite»*

- *«in via telematica direttamente dal contribuente o tramite intermediario abilitato alla trasmissione telematica. Le dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui si conclude la ricezione dei dati da parte dell'Agenzia delle Entrate».*

In particolare, va presentato il Modello AA7/10, se il rappresentato è una società, o il Modello AA9/12, se il rappresentato è una persona fisica, indicando il codice "1" "DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL CODICE FISCALE", che deve essere attribuito al soggetto non residente, non può fare riferimento al codice fiscale proprio del rappresentante fiscale.

In tal senso le istruzioni al modello chiariscono che la casella con il codice "1" va barrata *«nel caso di DICHIARAZIONE DI INIZIO ATTIVITÀ CON ATTRIBUZIONE DEL CODICE FISCALE per soggetti che ne siano privi e che inizino un'attività rientrante nel campo di applicazione dell'IVA, [...]»*

La casella deve essere barrata anche dai gestori degli speciali depositi IVA previsti dall'art. 50-bis del D.L. n. 331/1993, destinati a custodire beni per conto terzi, i quali ai sensi del comma 7 del medesimo articolo assumono la veste di rappresentante fiscale, con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, secondo periodo, del D.L. n. 331/1993, anche per conto di soggetti non comunitari per gli adempimenti

relativi alle operazioni concernenti i beni in deposito (vedi istruzioni al campo natura giuridica).

L'ufficio attribuisce al contribuente la partita IVA, coincidente con il codice fiscale, che resterà invariato, anche in caso di variazione del domicilio fiscale, fino al momento di cessazione dell'attività».

Si ricorda, inoltre, che, nel caso di soggetto Ue, va compilato anche il campo "NUMERO DI IDENTIFICAZIONE IVA STATO ESTERO", nell'ipotesi in cui lo stesso già possieda un numero di identificazione ai fini IVA attribuito dallo Stato di appartenenza, ovvero altro numero identificativo attribuito.

Nel quadro C, infine, vanno indicati i dati identificativi del rappresentante fiscale in Italia, utilizzando «*il codice di carica 6 ovvero il codice di carica 10 relativo alla particolare figura di rappresentante fiscale con le limitazioni di cui all'art. 44, comma 3, secondo periodo, del D.L. n. 331/1993, tenuto esclusivamente agli obblighi di fatturazione delle operazioni e di compilazione e presentazione degli elenchi Intrastat*» (così sempre le istruzioni al modello AA7/10).

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)