

# L'IVA SULLE IMPORTAZIONI E LA DISCIPLINA FISCALE RELATIVA AI SOGGETTI NON RESIDENTI

## L'IVA SULLE IMPORTAZIONI DI BENI DA PAESI UE ED EXTRA UE

L' 1-1-1993 ha trovato attuazione il mercato unico europeo mediante la caduta delle barriere doganali tra i Paesi aderenti alla Ue, è stata elaborata la nuova nozione di importazione: è l'introduzione, in un qualsiasi Stato membro, di beni provenienti da Paesi terzi estranei alla Ue. All'abolizione delle frontiere si è accompagnato l'obbligo di eliminare le imposte di confine tra gli stati comunitari e l'obbligo di adeguare le aliquote IVA a quelle adottate in Europa. Il DL 331/93 ha recepito tali disposizioni inserendo alcuni elementi di armonizzazione con il sistema comunitario.

### LE OPERAZIONI INTERNAZIONALI IN PAESI COME LA SVIZZERA

Le cessioni di beni spediti fuori dal territorio dello Stato sono non imponibili, mentre l'introduzione di beni di provenienza estera a seguito di acquisti costituisce un'operazione soggetta ad imposta in Italia (regola della tassazione nel Paese di destinazione).

L'importazione di beni (ai sensi dell'art. 67 e segg. DPR 633/72), da chiunque effettuata (imprenditore, professionista o consumatore privato), costituisce un'operazione imponibile in Italia, secondo le regole applicabili alle operazioni imponibili interne.

### ***Importazioni da paesi extra-Ue: detrazione o rimborso IVA assolta in dogana?***

Le indicazioni sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate nella **Risposta all'interpello 4 del 13 gennaio 2020**: l'importazione si considera effettuata all'atto dell'accettazione della dichiarazione d'importazione da parte dell'autorità doganale che riscuote anche la corrispondente imposta. Il documento assume così il valore di bolletta doganale ed attesta l'avvenuto pagamento dei diritti dovuti o l'adempimento delle formalità richieste.

Il debitore d'imposta, che è il soggetto passivo dell'obbligazione doganale, è individuato dall'articolo 38 del T.U.L.D., secondo cui "Al pagamento dell'imposta doganale sono obbligati il proprietario della merce ... e, solidalmente, tutti coloro per conto dei quali la merce è stata importata od esportata". In proposito, l'articolo 77 del Regolamento (UE) n. 952 del 2013 precisa che "Il debitore è il dichiarante". In caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana". Per individuare il soggetto obbligato, le disposizioni di cui

all'art. 77 del regolamento su citato non fanno riferimento né all'importatore né al proprietario della merce ma **al dichiarante in dogana**.

Nel caso in cui l'importazione venga eseguita attraverso l'intervento di uno spedizioniere, la risoluzione ministeriale del 21 dicembre 1990, n. 431354 ha chiarito che agli effetti IVA il debitore dell'imposta è sempre l'effettivo proprietario della merce e non l'intermediario che agisce come rappresentante indiretto obbligato al pagamento dei diritti doganali al momento dell'entrata nel territorio doganale. Ciò in quanto "l'art. 19 del DPR 633/72 dispone **che l'unico soggetto legittimato a recuperare l'IVA assolta al momento dell'importazione è il destinatario delle merci impiegate nell'esercizio della propria attività che, previa registrazione della bolletta doganale nel registro degli acquisti di cui all'articolo 25 del decreto IVA, può detrarre l'imposta assolta**".

## **I SOGGETTI NON RESIDENTI**

Quando un soggetto estero effettua operazioni rilevanti ai fini dell'imposta IVA nel territorio dello Stato italiano, per poter esercitare i relativi diritti, ha tre possibilità:

- 1) costituire in Italia una **stabile organizzazione**;
- 2) identificarsi direttamente come **oggetto passivo IVA** (possibilità prevista a decorrere dal 31 agosto 2002 solo per i paesi appartenenti alla UE – articolo 17, comma 2 D.P.R. n. 633/1972);
- 3) nominare un proprio **rappresentante fiscale**.

### **LA STABILE ORGANIZZAZIONE**

Una **stabile organizzazione**, secondo **l'art.162 comma 1 del Tuir** è una sede fissa d'affari per mezzo della quale un'impresa non residente esercita tutta o in parte la sua attività nel territorio dello Stato; **è soggetto di imposizione tributaria nel paese dove ha la sede** fissa d'affari e non dove risiede il soggetto che ne ha la proprietà o il controllo.

Per sede fissa si intende un apparato strumentale, fisicamente tangibile ovvero una delimitazione di territorio situato in maniera durevole nel territorio dello Stato. **La sede fissa** viene definita d'affari in quanto la stabile organizzazione deve esercitare attività commerciale, può essere umana o tecnologica (un server, per esempio).

Mentre la dimensione spesso non è rilevante, il concetto di redditività è fondamentale. Per esempio, un'enorme fabbrica situata in un paese a basso costo lavorativo che si limita a fornire tutta la produzione ad un altro soggetto del suo stesso gruppo (distributore o ulteriore stabilimento) residente in un altro stato

senza effettuare nessuna attività commerciale non può essere considerata una stabile organizzazione in senso tributario perché non produce reddito.

### **Obblighi fiscali in Italia della stabile organizzazione**

La **Stabile Organizzazione** di un'impresa nello Stato italiano rende applicabile la disciplina in materia di IVA ai sensi del DPR n 633/1972 e, conseguentemente, permette l'integrazione del reato di omessa dichiarazione ex articolo 5 del D.Lgs. n 74/2000.

Laddove, infatti, ricorrano sia il requisito oggettivo dell'esercizio abituale di un'attività commerciale che il requisito territoriale della stabilità in Italia di un'organizzazione del soggetto non residente, sarà la stessa entità organizzativa situata sul territorio nazionale a costituire l'unico centro di imputazione fiscale (doveri di fatturazione e registrazione delle operazioni attive e passive, presentazione della dichiarazione annuale).

La Stabile Organizzazione italiana è una **entità fiscale separata dalla sua casa madre estera** funzionale solo a determinare il **reddito d'impresa** prodotto nello Stato italiano; il reddito imponibile è determinato applicando le stesse regole applicabili alle società di capitali italiane.

Quindi, in definitiva, la Stabile Organizzazione ha l'obbligo di dotarsi di un **consulente fiscale e tributario** il quale a sua volta deve agire come intermediario per presentare la dichiarazione dei redditi oltre che tutti gli adempimenti relativi all'Iva. In caso di presenza di dipendenti, avrà bisogno di un **consulente del lavoro** con tutti gli obblighi annessi. E' a tutti gli effetti un soggetto passivo iva italiano.

### **IL RAPPRESENTANTE FISCALE IN ITALIA**

Questa fattispecie, che potrà essere sia una persona fisica che una persona giuridica residente o avente sede nel territorio dello Stato, agisce in qualità di mandatario di uno o più soggetti non residenti che devono compiere operazioni in Italia ai fini IVA.

Uno stesso soggetto potrà essere rappresentante fiscale di diversi operatori non residenti, possedendo, in tal caso, molteplici codici fiscali in ragione del numero delle società rappresentate. I soggetti non residenti possono, invece, avere un solo rappresentante fiscale in Italia.

La disciplina di tale figura è dettata dall'articolo 17 D.P.R. n. 633/1972; al comma 3 di tale articolo si indica infatti che "[...] *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 [...]"*.

In altri termini, il **rappresentante fiscale**:

- **risponde in solido** (comma 3 art. 17 D.P.R. n. 633/1972; R.M. 4 marzo 2002 n. 66/E) con l'operatore estero per gli adempimenti IVA da seguire (sarà infatti responsabile degli obblighi previsti dalla normativa relativa alla fatturazione, registrazione documentale, del versamento delle imposte e delle eventuali sanzioni relative agli inadempimenti collegati alle operazioni effettuate);
- **esercita i diritti**, in nome e per conto del soggetto non residente che rappresenta, connessi all'applicazione della normativa IVA.

La sua nomina è facoltativa anche se solamente con tale figura sarà possibile recuperare l'imposta.

La **nomina** sarà invece **obbligatoria** (C.M. 23 febbraio 1994, n. 13) per i soggetti non residenti che, in mancanza di una stabile organizzazione:

- introducono nel territorio dello Stato beni per esigenze della propria impresa. La cessione a soggetti passivi Iva di tali beni porterà all'assolvimento dell'imposta da parte del committente (ai sensi dell'art. 17, comma 2 del D.P.R. 633/72) come vedremo di seguito.

La sua nomina avviene tramite atto pubblico, scrittura privata registrata, comunicazione effettuata all'Ufficio IVA, con le modalità previste dall'articolo 35 del D.P.R. n. 633/1972, di data anteriore al passaggio dei beni, lettera annotata in apposito registro presso l'Ufficio IVA competente.

Tale nomina dovrà essere conosciuta da parte del soggetto residente, che effettua l'operazione con l'impresa estera, prima dell'esecuzione dell'operazione; il mancato assolvimento di tale obbligo, così come la mancata annotazione nel registro comporteranno la mancata produzione dei benefici derivanti dall'operazione.

La R.M. 15 settembre 1993, n. VII-15-7, ha chiarito che sia le fatture emesse, che le fatture di acquisto ricevute dal rappresentante devono essere cointestate. Cioè devono contenere gli estremi tanto del rappresentante (e la sua qualità), quanto del soggetto rappresentato.

Il **Rappresentante Fiscale** opera per effettuare ***alcuni adempimenti*** (a differenza della Stabile Organizzazione la quale è tenuta ad assolvere tutti gli adempimenti) per conto dell'azienda estera:

- La **fatturazione** (non vi è obbligo di Fatturazione Elettronica);
- La **registrazione delle operazioni** nei registri IVA;
- La **detrazione** ed il rimborso dell'imposta;
- La **dichiarazione annuale IVA**;
- Le **liquidazioni periodiche IVA**.

### ***L'emissione delle fatture del rappresentante fiscale in Italia***

Se il rappresentante fiscale emette una fattura nei confronti di un cliente privato italiano (B to C), la società estera sarà obbligata ad applicare in fattura l'IVA nazionale.

Se il rappresentante fiscale emette una fattura nei confronti di un soggetto passivo IVA italiano (B to B), nel documento dovrà venire specificato che l'assolvimento dell'imposta è a carico del committente (il cliente *business*) ai sensi dell'art. 17 co.2 D.P.R.633/72.

Affinché la fattura risulti emessa correttamente il documento dovrà riportare la partita IVA e la denominazione del soggetto estero oltre all'indicazione del rappresentante fiscale.

A tal proposito, la Risoluzione 21/E dell'Agenzia delle Entrate ha stabilito che: "Il documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nella UE (o fuori dalla UE), per una cessione effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA residente in Italia, è da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA e deve essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal fornitore estero". Ossia la fattura per essere rilevante ai fini iva deve contenere anche la partita iva estera e la denominazione del soggetto estero.

### **FONTI**

- articolo 17, comma 2 D.P.R. n. 633/1972;
- articolo 162, comma 1 del T.U.I.R.;
- articolo 17, comma 3 D.P.R. n. 633/1972;
- articolo 35-ter D.P.R. n. 633/1972;
- C.M. 23 febbraio 1994, n. 13;
- Articolo 7, quarto comma, lettera D D.P.R. n. 633/1972;
- R.M. 15 settembre 1993, n. VII-15-7;
- Risoluzione 21/E del 20 febbraio 2015;
- ex articolo 5 del D.Lgs. n 74/2000;
- DL 331/93;
- DPR 633/72;
- INTERPELLO 4 DEL 13 GENNAIO 2020;
- Art. 38 del T.U.L.D.;
- Art. 77 del Regolamento (UE) n. 952 del 2013;
- Risoluzione ministeriale 431354/1990;
- Art. 50 del Trattato di Lisbona;
- <https://www.adm.gov.it/portale/en/faq1>

- [https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/shopping/vat/index\\_it.htm](https://europa.eu/youreurope/citizens/consumers/shopping/vat/index_it.htm).