



*Agenzia delle Entrate*

*Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso*

Roma, 04 marzo 2002

**OGGETTO:** IVA. Limiti della responsabilità del rappresentante fiscale nominato da un soggetto non residente.

Con nota del 5 dicembre 2000, codesta Confederazione ha posto un quesito relativo alle responsabilità che gravano sul rappresentante fiscale.

Nel caso di specie, infatti, un rappresentante fiscale di una società sammarinese - 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, in sede di verifica fiscale, responsabile in solido per alcuni inadempimenti della società rappresentata, inerenti cessioni di beni mobili effettuate a partire dalla Repubblica di San Marino a favore di soggetti passivi italiani.

La questione riguarda un problema generale di rapporti tra rappresentate fiscale e soggetto estero, anche in relazione al contenuto del contratto di mandato.

Secondo il punto di vista di codesta Confederazione, infatti, il rappresentante fiscale non dovrebbe essere considerato responsabile di inadempimenti relativi ad operazioni per le quali non è contrattualmente obbligato, stante anche l'impossibilità oggettiva di assumere iniziative rispondenti agli obblighi di legge.

Sulla medesima questione si è recentemente pronunciata la Corte di Cassazione - Sez. Tributaria, con sentenza 29 marzo-12 luglio 2001 n.9449, in cui ha affermato che: *“A differenza del rappresentante fiscale ai fini delle imposte sul reddito, per il quale vige il criterio dell'intera tassabilità del reddito*

*prodotto in Italia anche nei confronti delle società non residenti e prive di stabile organizzazione, e che, quindi, assume l'obbligazione tributaria in relazione al complesso dell'attività produttiva di reddito, il rappresentante fiscale IVA non diviene punto di riferimento di tutte le operazioni effettuate dal mandante estero nel territorio dello Stato. Infatti, è il soggetto non residente a restare destinatario diretto di qualunque altra norma che non debba transitare attraverso il rappresentante fiscale”.*

Al riguardo occorre premettere che la citata sentenza va correttamente interpretata alla luce di quanto stabilito dall'art. 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 quelle poste in essere direttamente dal soggetto non residente che non risultino 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. La previsione del terzo comma del ripetuto art. 17, che impone al soggetto nazionale di adempiere direttamente agli obblighi IVA, infatti, opera solo *“in mancanza di rappresentante fiscale nominato ai sensi del comma precedente”*. Ciò non esclude, tuttavia, l'esistenza di ipotesi in cui debitore dell'imposta è considerato direttamente l'operatore nazionale, ancorché sia stato nominato un rappresentante fiscale del cedente o del prestatore non residente.

A tal fine l'art. 44, comma 2, lett. b), del D.L. 30 agosto 1993 n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993 n. 427, prevede che, per le prestazioni di cui all'art. 7, quarto comma, lett. d), del D.P.R. n. 633 del 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, il soggetto passivo, tenuto all'adempimento degli obblighi IVA, va individuato nell'operatore nazionale. Egualmente, la presenza del rappresentante fiscale non residente non impedisce che possano essere effettuate direttamente dal soggetto identificato in altro Stato membro, cessioni intracomunitarie nei confronti di operatore nazionale, che provvederà in proprio a realizzare l'acquisto intracomunitario. In proposito si osserva che già con circolare n. 13 del 1994 dell'ex-Dipartimento delle Entrate era stato chiarito che *“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; più in particolare, non si rende necessaria l'utilizzazione o la nomina del rappresentante fiscale quando le operazioni sono direttamente qualificabili come acquisti o cessioni intracomunitarie tra le parti contraenti (ivi comprese le operazioni triangolari), ovvero quando per le prestazioni di servizi rese dal soggetto appartenente all'altro Stato membro l'imposta non è da questi dovuta”*. Tale interpretazione amministrativa, che intende evitare un inutile appesantimento di obblighi a carico del soggetto non residente, è una diretta attuazione delle previsioni dell'art. 21 della VI Direttiva, in cui vengono specificati i soggetti obbligati al pagamento dell'imposta.

In linea generale, infatti, il soggetto obbligato coincide con chi effettua la cessione o prestazione [art. 21, par. 1, lett. a)]: pertanto, se l'operazione viene realizzata da un soggetto non residente è prevista la possibilità di nomina di un rappresentante fiscale. Tuttavia nel caso di talune prestazioni di servizi [art. 21, par. 1, lett. b) – corrispondente all'art. 7, quarto comma, lett. d del D.P.R. n. 633 del 1972], di operazioni *“triangolari”* [art. 21, par. 1, lett. c)], di acquisti intracomunitari [art. 21, par. 1, lett. d)] è considerato responsabile il soggetto nazionale, benché l'operazione venga posta in essere da un operatore non residente.

Il medesimo principio è stato recentemente ribadito anche con risoluzione del 15 giugno 2001 n. 66 di questa Direzione Centrale.

Analogamente, nel caso sottoposto all'esame della scrivente deve essere riconosciuta la possibilità all'operatore sammarinese di 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. D'altra parte, le particolari modalità di assolvimento dell'imposta, nell'interscambio italo-sammarinese, in mancanza di dogane fisiche tra i due Paesi, non può portare ad uno snaturamento dell'operazione che per il soggetto d'imposta nazionale costituisce pur sempre un'importazione. Infatti, le predette operazioni richiedono l'assolvimento dell'IVA in Italia ai sensi dell'art. 71, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972 e del D.M. 24 dicembre 1993, con obbligo per i cessionari, soggetti passivi IVA in Italia, di assolvere l'imposta ai sensi dell'art. 17, terzo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, obbligo ribadito anche dall'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993.

In altri termini, la responsabilità del rappresentante italiano di un soggetto non residente è determinata non tanto in funzione dell'accordo privatistico (contratto di mandato) che lo lega al rappresentato non residente, quanto dall'applicazione delle norme giuridiche sulla territorialità dell'operazione e sulla conseguente individuazione del debitore dell'imposta, già citate in precedenza.

Nel caso prospettato da codesta Confederazione, relativamente alle operazioni poste in essere dal cedente sammarinese direttamente nei confronti del soggetto nazionale, non avrà alcuna rilevanza l'esistenza di un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato. Pertanto, l'IVA dovrà essere assolta dal soggetto nazionale ai sensi del terzo comma dell'art. 17 del D.P.R. n. 633 del 1972, tramite l'integrazione della fattura emessa dal predetto cedente (come prescritto dall'art. 16 del D.M. 24 dicembre 1993), salvo le ipotesi di adozione della procedura del

prepagamento dell'imposta, ai sensi del titolo secondo del predetto Decreto Ministeriale.