

Fondazione Luca Pacioli



LABORATORIO DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE

In collaborazione con la Sezione italiana dell'IFA (International Fiscal Association)



**IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**  
*Identificazione diretta dei soggetti non residenti*

*Documento n. 17 del 14 luglio 2004*

**CIRCOLARE**

## INDICE

1. <i>Premessa</i>	Pag.	1
2. Profili teorico - sistematici	“	2
2. 1. Excursus normativo	“	2
2. 2. Ambito soggettivo del D. Lgs. n. 191/2002. Attuale limitazione (di fatto) ai soli operatori residenti in Stati UE.	“	4
2.3. Il significato e la portata dell'identificazione diretta. Gli adempimenti del soggetto estero identificatosi ai fini IVA (fatturazione, registrazione, etc.).	“	4
2.4. Rapporto tra identificazione diretta e rappresentanza fiscale	“	6
2.4.1 <i>Alternatività dei due istituti</i>	“	6
2.4.2 <i>Mutamento della responsabilità e nuovo ruolo                 del rappresentante fiscale</i>	“	7
2.4.3 <i>Valutazioni comparative: la prospettiva di una nuova                 figura professionale di supporto, priva delle responsabilità                 del rappresentante fiscale</i>	“	7
2.5. Rapporti (di possibile coesistenza) tra identificazione diretta e stabile organizzazione	“	8
2.6. La procedura di auto-fatturazione ( <i>reverse-charge</i> ) in assenza di identificazione diretta e rappresentanza fiscale. Le fattispecie di <i>reverse-charge</i> obbligatoria. Ipotesi residuali di nomina obbligatoria di un rappresentante fiscale.	“	8
3. La procedura di identificazione ed il nuovo art. 35 <i>ter</i> del D.P.R. 633/72	“	9
3.1 Dichiarazione di identificazione diretta nel caso di precedente nomina di un rappresentante fiscale.	“	12
 <i>Segnalazioni bibliografiche</i>	 “	 13

## IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

### *Identificazione diretta dei soggetti non residenti*

#### 1. Premessa

Nell'ambito della sua attività di informazione in materia tributaria, la Fondazione Luca Pacioli cura anche i temi di fiscalità internazionale mediante un suo "Laboratorio di fiscalità internazionale". Nel sito della Fondazione ([www.fondazione-luicapacioli.it](http://www.fondazione-luicapacioli.it)), oltre ad un'ampia raccolta di materiali, sono reperibili i documenti finora prodotti.

Si informa in proposito che sugli stessi temi la Fondazione ha di recente iniziato una collaborazione con la Sezione Italiana dell'IFA (*Internation Fiscal Association*). Dal 1938, anno della sua fondazione, l'IFA costituisce un foro unico nel suo genere per la discussione e l'approfondimento di questioni fiscali internazionali sia attraverso studi e ricerche nel campo del diritto tributario internazionale e comparato, sia mediante l'organizzazione di convegni periodici ed annuali cui partecipano oratori di fama mondiale.

L'Associazione, che ha sede nei Paesi Bassi, conta attualmente oltre 10.000 soci provenienti da 85 Paesi, ed è presente in 48 Stati con altrettante sezioni nazionali. Essa raggruppa contribuenti, professionisti, manager, funzionari delle amministrazioni pubbliche, professori universitari che si occupano di questioni fiscali internazionali

La sezione italiana dell'IFA ("Società per lo Studio dei Problemi fiscali" - ([www.ifaitaly.it](http://www.ifaitaly.it)), è un'organizzazione senza scopo di lucro, costituita a Roma, nel 1947 su iniziativa di un gruppo di professori universitari, professionisti e funzionari pubblici, tra i quali Cosciani, Paratore, Fré e Biamonti. La Società conta attualmente circa 350 membri.

L'obiettivo di questa collaborazione, di cui la presente circolare rappresenta un frutto, è quello di migliorare sempre di più il servizio, con la programmazione in comune di ogni iniziativa che faciliti la conoscenza della materia e permetta un aggiornamento sulle novità.

## 2. Profili teorico - sistematici

### 2.1. *Excursus normativo*

Il Decreto Legislativo n. 191 del 19 giugno 2002, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 203 del 30 agosto 2002, rappresenta un provvedimento assai rilevante nell'ambito della evoluzione normativa in tema di riconoscimento della soggettività passiva IVA dei soggetti non residenti.

Tale Decreto recepisce la **Direttiva Comunitaria del 17 ottobre 2000 n. 2000/65/CE**<sup>1</sup>, con la quale si è inteso, da un lato, abrogare la facoltà per gli Stati membri della UE di imporre ai soggetti non residenti, l'obbligo di nominare un rappresentante fiscale e, dall'altro, generalizzare la procedura di auto-fatturazione (*reverse-charge*), introducendo al contempo la facoltà, per gli operatori economici residenti in Paesi membri della Comunità Europea (ovvero residenti in Paesi terzi, con i quali esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta) di svolgere direttamente dal proprio Paese gli adempimenti richiesti dalla normativa IVA.

La suddetta Direttiva è stata recepita dagli Stati membri attraverso atti normativi che hanno in taluni casi innovato profondamente i rispettivi ordinamenti previgenti<sup>2</sup>. Occorre infatti tenere presente che la procedura di auto-fatturazione, invero già presente nella disciplina italiana (art. 17, comma 3, del DPR n. 633/72) anche prima della emanazione della direttiva *de qua*, non era prevista dalla normativa IVA di taluni Stati, i quali avevano adottato procedure di diverso tipo per risolvere – sia pure con effetti equivalenti sotto il profilo sostanziale – la problematica dell'applicazione dell'IVA, nel caso di operazioni realizzate in un dato Stato membro da un operatore economico non residente. Peraltro, l'introduzione dell'identificazione diretta ha determinato in taluni Stati – è questo il caso del Belgio – un effetto non propriamente di semplificazione.

Per effetto della nuova disciplina, un'impresa residente in uno Stato membro dell'Unione Europea può ora operare in Italia secondo le medesime modalità previste per i soggetti nazionali. Per converso – ma al riguardo occorre una puntuale verifica da operare di volta in volta – le aziende italiane avranno la possibilità di identificarsi ai fini IVA negli altri Stati membri, senza necessità di nomina di un rappresentante fiscale *in loco*.

---

<sup>1</sup> Il cui testo è disponibile nella sezione materiali di fiscalità internazionale del sito web della Fondazione Luca Pacioli, sub IVA.

<sup>2</sup> Per una interessante panoramica sull'attuazione della Direttiva in esame nei diversi Stati membri, si veda *Implementation of the Person Liable for Payment Directive: What's going on in the Member States?*, pubblicato su VAT Monitor Novembre/December 2001, p. 290 e ss.

Si deve osservare come, sotto il profilo sistematico e di scenario, il provvedimento in esame costituisca uno dei principali risultati<sup>3</sup> degli sforzi compiuti dalle istituzioni comunitarie in chiave di razionalizzazione e semplificazione della normativa in materia di IVA. Ciò, in attesa dell'attuazione del regime definitivo degli scambi intra-comunitari, fondato, come noto, sull'applicazione dell'imposta nel Paese di origine, piuttosto che in quello di destinazione: peraltro, l'attuazione del predetto regime, originariamente prevista per il 31 dicembre 1996, sta incontrando un ostacolo pressoché insuperabile nel difetto di armonizzazione delle varie aliquote in vigore nei diversi Paesi dell'Unione.

Tanto premesso, la citata direttiva è stata formalmente recepita in Italia con la **Legge 1 marzo 2002, n. 39 (c.d. Legge Comunitaria 2001)** che ha delegato il Governo italiano ad emanare un apposito decreto legislativo che desse concreta attuazione alla specifica normativa.

L'attuazione della delega è avvenuta con l'emanazione del **D. Lgs. 191/2002**, entrato in vigore il 31 agosto 2002. Tale decreto apporta talune modifiche sia al DPR 26 ottobre n. 633, sia al regime transitorio degli scambi intracomunitari di cui al decreto legge 30 agosto 1993, n. 331. In particolare, per quanto riguarda il DPR n. 633/72, risultano modificati gli articoli 17, secondo e terzo comma, 38-ter, primo comma, e 40 comma secondo, mentre viene introdotto *ex novo* l'articolo 35-ter; per quanto riguarda le disposizioni in tema di scambi intracomunitari, sono modificati gli articoli 44, comma 2, lett. b) e comma 4, e l'art. 50 bis, comma 7 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331.

Ai fini della concreta attuazione della nuova disciplina l'Agenzia delle Entrate ha emanato taluni specifici provvedimenti di dettaglio, concernenti le procedure operative.

Tali provvedimenti sono rispettivamente costituiti da:

- 1) Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 7 agosto 2002** che attribuisce all'Ufficio di Roma 6 la competenza esclusiva per la gestione delle domande che verranno presentate dagli operatori non residenti che intendono utilizzare il nuovo istituto dell'identificazione;
- 2) Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 6 settembre 2002** che approva i nuovi modelli per la richiesta di attribuzione della partita IVA per i non residenti (mod. ANR/1).

Infine, con risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 6 settembre 2002 n. 289/E, sono stati forniti i primi chiarimenti di carattere generale.

---

<sup>3</sup> Unitamente ad altri provvedimenti di semplificazione e modernizzazione della disciplina IVA, a livello comunitario.

2.2. *Ambito soggettivo del D. Lgs. n. 191/2002. Attuale limitazione (di fatto) ai soli operatori residenti in Stati UE*

Come già anticipato, il predetto decreto n. 191 modifica l'assetto normativo preesistente riconoscendo, ai soggetti di imposta residenti in Paesi della Comunità Europea, la possibilità di adempiere o esercitare direttamente – senza l'intervento di un rappresentante fiscale – gli obblighi ed i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto.

Sul piano teorico la via dell'identificazione diretta risulta aperta anche ai soggetti residenti in Paesi terzi, a condizione, però, che sussistano accordi di cooperazione amministrativa e reciproca assistenza. Allo stato attuale, tuttavia, non esiste alcun accordo in tal senso tra lo Stato italiano ed i predetti Paesi terzi con la conseguenza che di fatto l'ambito soggettivo dell'istituto in esame risulta circoscritto all'area dei Paesi comunitari.

Tale aspetto è stato espressamente ribadito dalla Risoluzione ministeriale del 5 dicembre 2003 n. 220.

Un cenno, merita infine, l'ampliamento della portata soggettiva del nuovo istituto dovuta al recente allargamento del novero dei Paesi facenti parte della Comunità Europea: l'identificazione diretta sarà quindi consentita anche agli operatori economici residenti in Slovenia, Ungheria, Repubblica Ceca, Polonia, Slovacchia, Lituania, Lettonia, Estonia, Malta e Cipro. Naturalmente, l'effettiva applicabilità dello strumento in esame da parte di aziende italiane, andrà verificata alla luce del recepimento o meno della direttiva comunitaria da parte dei predetti Stati.

2.3. *Il significato e la portata dell'identificazione diretta. Gli adempimenti del soggetto estero identificatosi ai fini IVA (fatturazione, registrazione, etc.)*

Ai sensi del novellato art. 17, comma 2, del citato DPR n. 63, gli obblighi e i diritti connessi all'applicazione dell'IVA possono essere esercitati dai soggetti non residenti, *“nei modi ordinari, dagli stessi direttamente, se identificati ai sensi dell'art. 35 ter”*.

Pertanto, una volta identificatosi, con le modalità indicate nel paragrafo 3 della presente circolare, il soggetto non residente è obbligato al rispetto di tutti gli adempimenti previsti dalla normativa IVA: dovranno essere adempiuti, in altre parole, i vari obblighi in materia di fatturazione, registrazione, versamento periodico dell'imposta, presentazione della dichiarazione annuale nonché tutti gli altri adempimenti prescritti dalla legge.

Con specifico riferimento alla procedura di fatturazione, è interessante osservare come anche gli operatori non residenti potranno beneficiare delle nuove regole

contenute nel novellato art. 21 del DPR n. 633, sotto il duplice profilo (i) della eventuale delega, al cessionario-committente ovvero ad un terzo, della emissione della fattura, nonché (ii) della sua trasmissione ed archiviazione in formato elettronico. A tale ultimo riguardo, anche gli operatori non residenti potranno avvalersi della nuova disciplina di cui all'art. 39 del DPR 633/72. La norma prevede che le fatture elettroniche trasmesse o ricevute in forma elettronica siano archiviate nella stessa forma; per converso, le fatture elettroniche consegnate o spedite in copia sotto forma cartacea possono essere archiviate in forma elettronica. Inoltre, per espressa disposizione della stessa norma, il luogo di archiviazione delle fatture può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza.

I registri IVA del soggetto "identificato" potranno essere conservati nello Stato estero di residenza con l'impegno ad esibirli "*entro i termini stabiliti dall'Amministrazione*"<sup>4</sup> finanziaria italiana. Troverà applicazione, in particolare, l'art. 51, comma 3 del DPR n. 633/72, ai sensi del quale l'Ufficio, nel richiedere l'allegazione di documentazione fiscalmente rilevante, deve fissare, per l'adempimento, "*un termine non inferiore a quindici giorni*".

Naturalmente, la piena equiparazione tra soggetti passivi residenti e non residenti comporta anche la titolarità, in capo a questi ultimi, dei diritti (oltre che degli obblighi) previsti dalla disciplina IVA: *in primis*, il diritto alla detrazione dell'imposta secondo le modalità ed i termini di cui agli artt. 19 e ss. del DPR n. 633/72. Lo stesso è a dirsi per il diritto al rimborso delle eccedenze d'imposta. Infatti, ai sensi dell'art. 30, comma 3, lett. e) del DPR n. 633/72 lo *status* di soggetto non residente "identificato" costituisce, di per sé, condizione sufficiente per beneficiare del rimborso dell'eccedenza d'imposta.

Con riferimento alle modalità da porre in essere per la richiesta di rimborso dell'IVA specifiche istruzioni sono state dettate dall'Agenzia delle Entrate con Circolare 1 agosto 2003, n. 44/E.

Nell'occasione è stato chiarito che l'istante dovrà presentare apposito modello VR secondo le modalità ed i termini ordinariamente previsti per la generalità dei contribuenti.

Allo stesso modo, le modalità di effettuazione del rimborso a favore di detti soggetti risultano le medesime previste per i soggetti residenti: essi dovranno comunicare, pertanto, insieme al modello VR o nei quaranta giorni successivi, gli estremi del proprio conto bancario, anche estero.

La citata circolare n. 44/E precisa inoltre che, laddove necessario, le garanzie fidejussorie possano essere rilasciate anche dall'estero, sempre che siano rispettate le condizioni previste dall'Amministrazione finanziaria per il rilascio delle stesse.

---

<sup>4</sup> Vedi art. 35 ter, comma 2, lett. e) del DPR n. 633/72.

Altra modifica sostanziale apportata al D.P.R. 633/72, in tema di rimborso dell'imposta, è quella che interessa l'**articolo 38 ter**. Nella precedente versione si leggeva, infatti, che “*i soggetti domiciliati e residenti negli Stati Membri della Comunità economica europea, **senza stabile organizzazione e senza rappresentante nominato (...)** possono ottenere, in relazione a periodi inferiori all'anno, il rimborso dell'imposta, se detraibile a norma dell'art. 19, relativa ai beni mobili e ai servizi importati o acquistati (...)*”. Pertanto, in presenza di stabile organizzazione o di rappresentante fiscale, i soggetti non residenti (non legittimati ad ottenere direttamente i rimborsi spettanti) dovevano richiedere i rimborsi d'imposta infrannuali avvalendosi appunto della stabile organizzazione o del rappresentante fiscale, con diritto al rimborso dell'imposta senza limitazione alcuna (in altre parole, non era operante la limitazione relativa ai beni mobili e ai servizi).

Nella nuova versione, invece, le parole “*senza stabile organizzazione e senza rappresentante*” sono state eliminate e sono state sostituite dalla seguente espressione: “*che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35 – ter e che non abbiano nominato un rappresentante*”. La modifica comporta, quindi, che sono legittimati a richiedere il rimborso coloro che direttamente dall'estero pongano in essere acquisti di beni o servizi ovvero realizzino le operazioni imponibili analiticamente indicate nel primo comma dell'art. 38 ter, anche se dotati di una stabile organizzazione in Italia; il rimborso, infatti, non transiterà per il tramite della stabile organizzazione qualora l'operazione che dà origine al credito sia posta in essere direttamente dal soggetto non residente. E' necessario, invece, che il soggetto stesso non abbia provveduto né alla identificazione diretta né alla nomina di un rappresentante fiscale.

## 2.4. Rapporto tra identificazione diretta e rappresentanza fiscale

### 2.4.1 Alternatività dei due istituti

Come già evidenziato, il novellato secondo comma dell'art. 17 del DPR n. 633/72 riconosce all'operatore economico non residente nel territorio dello Stato, in alternativa alla facoltà di nominare il rappresentante fiscale, quella di adempiere o esercitare direttamente gli obblighi o i diritti derivanti dalle operazioni effettuate nel territorio dello Stato, previa identificazione diretta presso l'Ufficio competente.

L'istituto del rappresentante fiscale e dell'identificazione diretta sono dunque alternativi: pertanto, i soggetti non residenti che intendano avvalersi del nuovo istituto e che attualmente si avvalgono dell'ausilio del rappresentante fiscale, dovranno preliminarmente procedere alla chiusura della partita IVA aperta, per loro conto, dal rappresentante fiscale, secondo le modalità specificate in seguito.

#### *2.4.2 Mutamento della responsabilità e nuovo ruolo del rappresentante fiscale*

L'adesione al nuovo regime di identificazione diretta comporta il mutamento del regime di responsabilità precedentemente esistente. Infatti il soggetto non residente che utilizzi il meccanismo dell'identificazione diretta sarà l'unico responsabile di fronte all'amministrazione finanziaria per le implicazioni di vario ordine connesse all'effettuazione di operazioni nel territorio dello Stato.

Al contrario, nel caso di nomina del rappresentante fiscale, lo stesso continuerà ad essere solidalmente responsabile con il rappresentato non residente relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto.

#### *2.4.3 Valutazioni comparative: la prospettiva di una nuova figura professionale di supporto, priva delle responsabilità del rappresentante fiscale*

Se da un lato, la nuova procedura presenta – almeno sulla carta - indubbi vantaggi in ordine al contenimento dei costi di gestione di una posizione IVA in Italia, dall'altro lato non si possono sottovalutare le difficoltà pratiche che si presenteranno all'operatore estero che intenda gestire in prima persona i rapporti inerenti all'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto.

L'istituto della identificazione diretta costituisce sicuramente uno strumento interessante per gli operatori non residenti di piccole dimensioni che acquistano saltuariamente beni o servizi nel territorio dello Stato. Tali soggetti potranno avvaltersene senza particolari oneri organizzativi.

Il discorso è diverso per le società di grandi dimensioni, con rilevante volume d'affari realizzato in Stati diversi da quello di residenza: al riguardo è difficile pensare che si possa assistere – anche in presenza del nuovo istituto dell'identificazione diretta - alla scomparsa totale dell'esigenza di un supporto professionale in Italia (dotato di specifiche competenze nella materia) che collabori con l'operatore non residente nell'adempimento degli obblighi di legge (tenuta dei libri, liquidazioni periodiche, dichiarazione annuale, eccetera). Si potrà assistere, allora, alla diffusione di una nuova figura professionale – definibile in termini di "ausiliario" - che intervenga a supporto dell'operatore non residente nella gestione del rapporto con l'Amministrazione Finanziaria italiana connesso alla esecuzione degli adempimenti IVA. Si tratterà, presumibilmente, di esponenti della professione contabile o forense che possiedano competenze adeguate al forte grado di tecnicismo della normativa italiana.

Naturalmente, va evidenziato il diverso grado di responsabilità che graverà su tale figura professionale: infatti, mentre il rappresentante fiscale resta responsabile in solido con il rappresentato per le implicazioni connesse all'assolvimento degli obblighi di legge, "l'ausiliario" ha un grado di responsabilità inferiore a quella del rappresentante fiscale: in tale contesto all'ausiliario sarà attribuibile la mera responsabilità contrattuale, derivante dallo svolgimento degli incarichi pro-

fessionali; ciò è da attribuire alla circostanza, sopra evidenziata, secondo cui, nel caso di identificazione diretta, l'unico debitore nei confronti del Fisco è il soggetto non residente.

Quanto detto si rinviene in analoghe figure presenti negli ordinamenti di altri Stati membri, quali ad esempio l'Austria, l'Irlanda e l'Inghilterra. Trattasi di soggetti, definiti "tax agents" cui è demandata l'effettuazione degli adempimenti IVA, nell'interesse dell'operatore non residente: ciò, ferma restando tuttavia l'esclusiva responsabilità di quest'ultimo nei confronti delle Autorità fiscali dello Stato in cui le operazioni vengono poste in essere. Tale profilo di responsabilità li differenzia dalla figura del "fiscal representative", responsabile in solido (con il rappresentato) per la corretta esecuzione degli adempimenti IVA.

#### *2.5. Rapporti (di possibile coesistenza) tra identificazione diretta e stabile organizzazione*

Attraverso la soppressione delle parole "*e senza stabile organizzazione*" presenti nella precedente formulazione del secondo comma dell'art. 17 del DPR 633/72, è stata introdotta una novità di particolare rilievo: intendiamo riferirci al caso in cui l'operatore non residente sia già presente nel territorio dello Stato per il tramite di una stabile organizzazione: le nuove regole lascerebbero intendere che, pur in presenza di una stabile organizzazione, qualora il soggetto non residente intenda identificarsi direttamente, le operazioni direttamente poste in essere dal soggetto "identificato" potrebbero non transitare per la stabile organizzazione ma essere riferibili direttamente allo stesso soggetto; tale conclusione varrebbe anche nel caso in cui l'operatore non residente intendesse avvalersi della figura del rappresentante fiscale pur in presenza di una stabile organizzazione.

In merito alla concreta attuazione di tale interpretazione da parte degli operatori, si dovrà ovviamente tener conto anche degli orientamenti giurisprudenziali che eventualmente saranno espressi, sia in sede nazionale che comunitaria.<sup>5</sup>

#### *2.6. La procedura di auto-fatturazione (reverse-charge) in assenza di identificazione diretta e rappresentanza fiscale. Le fattispecie di reverse-charge obbligatoria. Ipotesi residuali di nomina obbligatoria di un rappresentante fiscale*

Ai sensi del novellato terzo comma dell'articolo 17 del D.P.R. 633/72, in mancanza di identificazione diretta e di nomina del rappresentante fiscale, gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, senza stabile organizzazione in Italia, sono posti in essere dal cessionario o dal committente, a condizione che costoro siano soggetti passivi del tributo.

---

<sup>5</sup> Si veda, ad esempio, la recente sentenza della Cass, sez. trib., 6 aprile 2004, n. 6799,

Come noto, in tali fattispecie, l'adempimento dell'obbligo di fatturazione ha luogo attraverso il procedimento di c.d. auto-fatturazione (o *reverse-charge*) con duplice, contestuale annotazione della fattura medesima sia nel registro degli acquisti, che in quello dei corrispettivi o delle fatture attive.

E' interessante sottolineare come in taluni specifici casi – che potremmo definire di *reverse-charge* obbligatoria -, espressamente menzionati dal citato art. 17, terzo comma del DPR 633/72, gli adempimenti IVA (*in primis*, quello di fatturazione) siano sempre e comunque trasferiti a carico del cessionario o committente residente: si tratta, per l'esattezza, delle prestazioni di servizi elencate nel quarto comma, lett. d) dell'articolo 7 del DPR 633/72, tra le quali sono comprese le prestazioni pubblicitarie, di consulenza ed assistenza tecnica e legale, quelle connesse allo sfruttamento di beni immateriali (marchi, brevetti e diritti d'autore), nonché le prestazioni di natura bancaria, finanziaria e assicurativa, e così via.

Da ultimo è il caso di osservare, come, nel caso di operazioni, territorialmente rilevanti in Italia (si pensi ad esempio alla cessione di un immobile ivi situato), poste in essere da parte di un soggetto non residente nei confronti di privati consumatori, si renderà obbligatoria, in assenza di identificazione diretta, la nomina di un rappresentante fiscale. E' evidente, infatti, che in tali casi, la procedura di *reverse-charge* non può essere attuata dal privato consumatore, non ricorrendo il presupposto soggettivo del tributo. Quanto detto, è stato espressamente disposto dal novellato art. 17, comma 2, con il chiaro intento di scongiurare fenomeni di mancata applicazione dell'imposta talora determinatesi sotto il vigore della normativa pregressa.

### 3. La procedura di identificazione ed il nuovo art. 35 ter del D.P.R. 633/72

Per quanto riguarda gli aspetti procedurali legati alla nuova disciplina, i soggetti non residenti che intendano avvalersi dell'istituto dell'identificazione diretta dovranno seguire la procedura contenuta nel nuovo articolo 35 *ter* del D.P.R. n. 633/72.

La procedura da seguire è in realtà molto semplice e prevede che il soggetto non residente - che intenda adempiere direttamente gli obblighi ovvero esercitare i diritti derivanti dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto - presenti, all'Agenzia delle Entrate - Ufficio di Roma <sup>6</sup>, una apposita dichiarazione di identificazione diretta. E' ammessa la possibilità di delegare un terzo alla presentazione di tale dichiarazione.

---

<sup>6</sup> L'Ufficio di Roma 6 (Via Canton 20, CAP 00144 - Roma - Eur) è stato individuato con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 7 agosto 2002, pubblicato sul Supplemento Ordinario n. 11 alla Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - n. 19 del 27 agosto 2002, n. 200.

Ai fini di tale comunicazione si dovrà utilizzare il modello ANR/1, approvato con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 6 settembre 2002, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - del 14 settembre 2002 n. 216 e disponibile direttamente sul sito del Ministero delle Finanze ([www.finanze.it](http://www.finanze.it)). E' il caso di osservare come nel sito Internet sia disponibile anche la versione in inglese ed in francese sia del modello ANR/1 delle relative istruzioni.

Tanto premesso, il modello ANR/1 deve contenere:

- per le persone fisiche: il cognome, il nome e l'eventuale ditta, il luogo e la data di nascita, il domicilio fiscale nello Stato estero in cui l'attività è esercitata;
- per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale o, in mancanza, amministrativa, nello Stato estero in cui l'attività è esercitata; gli elementi di cui al punto precedente per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza;
- l'ufficio dell'amministrazione dello Stato estero competente ad effettuare i controlli sull'attività del dichiarante, nonché il numero di identificazione dell'imposta sul valore aggiunto ovvero, in mancanza, il codice identificativo fiscale attribuito dal medesimo Stato;
- il tipo e l'oggetto dell'attività esercitata nello Stato estero di stabilimento;
- l'impegno a esibire le scritture contabili entro i termini stabiliti dall'amministrazione richiedente; ciò implica, come precedentemente anticipato, che le scritture contabili possano essere conservate anche all'estero a condizione che siano rese disponibili a richiesta dell'Ufficio;
- ogni altro elemento richiesto dal modello di dichiarazione.

La dichiarazione di cui si parla deve necessariamente essere presentata prima di effettuare alcun tipo di operazione. E' necessario comunicare ogni variazione dati intervenuta, entro trenta giorni dal verificarsi delle stesse, mediante l'utilizzo del medesimo modello ANR/1.

Il modello ANR/1 deve necessariamente essere presentato all'Ufficio di Roma 6 secondo le seguenti modalità:

- direttamente all'Ufficio (anche a mezzo di persona appositamente delegata);
- a mezzo servizio postale e mediante raccomandata, allegando copia fotostatica di un documento di identificazione del dichiarante, nonché la certificazione attestante la qualità di soggetto passivo agli effetti dell'IVA posseduta nello Stato di appartenenza. In tale caso, le dichiarazioni si considerano presentate il giorno in cui risultano spedite.

Le dichiarazioni di variazioni dati ovvero di cessazione attività possono invece essere presentate, oltre che secondo le due modalità sopra indicate, anche tramite il sistema telematico o direttamente o mediante intermediari appositamente abilitati; il provvedimento di approvazione del modello ANR/1, all'articolo 3, demandava ad un successivo atto la definizione delle specifiche tecniche da adot-

tare per la spedizione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati contenuti nelle predette dichiarazioni.

Tale provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è stato emanato in data 1 giugno 2004 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 137 del 14 giugno c.a..

Nel suddetto provvedimento sono individuati il contenuto e le caratteristiche tecniche dei dati delle dichiarazioni di variazione dati o cessazione di attività sia di persone fisiche che di soggetti diversi dalle persone fisiche (sequenza dei record, struttura dei record e dei dati) ed è descritto il contenuto informativo dei record inseriti nell'invio telematico, con l'elenco dei campi e l'indicazione della relativa descrizione, posizione, lunghezza formato, tec..

Per le ulteriori informazioni in ordine alla compilazione delle dichiarazioni di cui trattasi, il provvedimento rinvia alle precisazioni fornite nelle istruzioni per la compilazione del modello ANR/1.

Il predetto provvedimento aveva già chiarito che la presentazione telematica diretta delle dichiarazioni di variazioni dati o cessazione di attività dei soggetti non residenti – identificatisi direttamente - avviene attraverso il sistema telematico Entratel, e l'abilitazione a tale servizio è rilasciata dall'Ufficio di Roma 6 contestualmente all'attribuzione del numero di partita IVA. Le predette dichiarazioni si considerano presentate nel giorno in cui sono trasmesse telematicamente all'Agenzia delle Entrate, ed il procedimento di trasmissione si considera concluso nel giorno in cui è completata la ricezione. Le dichiarazioni di variazione dati possono essere trasmesse anche dall'estero collegandosi al servizio Entratel direttamente via internet.

Se, invece, è intenzione dell'operatore non residente ricorrere al servizio fornito da intermediari abilitati, le istruzioni alla compilazione del modello ANR/1 hanno altresì chiarito che gli intermediari abilitati devono rilasciare al dichiarante, contestualmente alla ricezione delle dichiarazioni di variazioni dati o cessazione attività, l'impegno a presentare in via telematica all'Agenzia delle Entrate le medesime dichiarazioni di variazioni dati; e naturalmente, una volta avvenuta la trasmissione telematica, gli stessi intermediari dovranno rilasciare la comunicazione restituita per via telematica dall'Agenzia delle Entrate, attestante l'avvenuta presentazione delle dichiarazioni di variazioni dati o cessazione attività.

L'Agenzia delle Entrate – Ufficio di Roma 6, ricevuta la dichiarazione, procederà ad effettuare i controlli necessari al fine di verificare l'effettiva qualità di soggetto d'imposta IVA in altro stato della Comunità europea e attribuirà all'operatore non residente un numero di partita IVA che evidenzia la natura di soggetto non residente identificato in Italia.

E' il caso di osservare come, sovente, l'attribuzione del numero di partita IVA abbia luogo contestualmente alla presentazione della domanda da parte dell'istante o della persona delegata. Risulterà opportuno, al fine di consentire all'Ufficio una rapida verifica circa la sussistenza dei presupposti di accesso all'i-

stituito, accludere alla domanda di identificazione diretta idonea documentazione, tradotta in lingua italiana, comprovante:

- lo status di soggetto IVA nel Paese di residenza, comprovato dalla titolarità di un numero di identificazione IVA estero;
- l'effettiva titolarità della rappresentanza legale della società in capo alla persona che sottoscrive la dichiarazione (ad esempio, certificato della Camera di Commercio del Paese estero);
- copia fotostatica dei documenti di identità del rappresentante legale e dell'eventuale delegato alla consegna della dichiarazione.

### *3.1 Dichiarazione di identificazione diretta nel caso di precedente nomina di un rappresentante fiscale*

Qualora un operatore economico non residente abbia, precedentemente all'entrata in vigore della norma in esame, nominato un rappresentante fiscale e intenda successivamente procedere alla identificazione diretta, dovrà rinunciare al servizio fornito dal rappresentante fiscale.

Detti soggetti infatti, ancora prima di richiedere l'identificazione all'Ufficio di Roma 6, devono chiudere la partita IVA aperta dal rappresentante fiscale.

In tali casi, la procedura da seguire è la seguente:

#### **Nel caso di soggetto non residente persona giuridica:**

- 1) il rappresentante fiscale del soggetto non residente deve presentare il **modello AA7/6** barrando nel quadro A le caselle 4 – dichiarazione di cessazione di attività – e P. Questa procedura consente al sistema centrale di chiudere la partita IVA precedentemente attribuita e di non cancellare il codice fiscale che era stato assegnato direttamente al soggetto non residente.
- 2) Il soggetto non residente deve presentare il modello ANR/1 all'Ufficio di Roma 6. Barrando nel quadro A la casella 1 – identificazione diretta – ed indicando nella sezione 2 del quadro B il codice fiscale già in suo possesso.

#### **Nel caso di soggetto non residente persona fisica:**

- 1) Il rappresentante fiscale del soggetto non residente deve presentare il **modello AA9/6** barrando nel quadro A la casella 3, dichiarazione di cessazione dell'attività. Questa procedura consente al sistema centrale di chiudere la partita IVA precedentemente attribuita al non residente.
- 2) Il soggetto non residente deve presentare il modello ANR/1 all'Ufficio di Roma 6. Barrando nel quadro A la casella 1 – identificazione diretta – ed indicando nella sezione 1 del quadro B il codice fiscale già in suo possesso.

FONDAZIONE LUCA PACIOLI

## Segnalazione bibliografiche

### *Legislazione e Prassi:*

Decreto legislativo 19 giugno 2002, n. 191  
Provvedimento 7 agosto 2002 del Direttore Generale dell'Agenzia delle Entrate  
Provvedimento 6 settembre 2002 del Direttore Generale dell'Agenzia delle Entrate  
Risoluzione ministeriale 6 settembre 2002, n. 289/E  
Risoluzione ministeriale 5 dicembre 2003, n. 220  
Circolare Ministeriale 1° agosto 2003, n. 44/E  
Provvedimento 1 giugno 2004 del Direttore Generale dell'Agenzia delle Entrate

### *Dottrina:*

Circolare Assonime n. 57 del 7 agosto 2002  
Circolare Assonime n. 58 del 11 settembre 2002  
Circolare Assonime n. 33 del 6 agosto 2003  
Circolare Assonime n. 27 del 18 giugno 2004  
Speciale Guida Normativa de Il Sole 24 Ore, n. 166 del 18 settembre 2002  
Renato Portale “*Commento agli articoli 17 e 35 ter del DPR 633/72*” in “*Banca Dati del Codice Tributario*”.  
Salvatore Digregorio Natoli: “*Nuovo regime IVA per i non residenti con effetto dal 31 agosto 2002 (alla luce dei chiarimenti forniti con risoluzione n. 289/E del 6 settembre 2002)*”, in “*Il Fisco*”, n. 35 del 30 settembre 2002.  
Salvatore Servidio: “*La nuova figura del rappresentante fiscale*” in “*Il Fisco*”, n. 38 del 21 ottobre 2002.  
Raffaele Massimo Simone: “*Il nuovo sistema dell'identificazione diretta ai fini IVA ed obblighi contabili del soggetto non residente*”, in “*Il Fisco*”, n. 44 del 2 dicembre 2002.  
Stefano Poggi Longostrevi: “*Dichiarazione IVA annuale da presentare in via autonoma*”, in “*Pratica Professionale – I Casi*”, n. 3 del 2003  
Anna Chiara Battaglia: “*Soggetti non residenti: identificazione diretta – decreto legislativo n. 191 del 19 giugno 2002*”, in “*Bollettino Tributario*” n. 3 del 15 febbraio 2004.  
Salvatore Digregorio Natoli: “*Dichiarazione annuale IVA 2004: soggetti non residenti identificati in Italia*”, in “*Il Fisco*”, n. 12 del 22 marzo 2004.