

Risposta n. 575/2022

OGGETTO: Modalità di fatturazione nei confronti di rappresentanti fiscali di soggetti non stabiliti nello Stato.

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

QUESITO

L'Istante, società avente sede legale in un Paese extra-UE e identificata in Italia ai sensi dell'articolo 17, comma 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre n. 633 (in prosieguo decreto IVA), acquista sul mercato quadri elettrici da montare su impianti meccanici da realizzare in Italia e spedire successivamente ad una società stabilita in altro Stato UE. Quest'ultima società invierà i beni direttamente in Italia ad una società ivi stabilita ed incaricata della realizzazione della parte meccanica dell'impianto e dell'assemblaggio dei quadri elettrici.

L'Istante intende vendere detta componente elettrica ad altra società "X" avente sede in un Paese extra-UE.

Tale operazione si svolgerà per il tramite dei rappresentanti fiscali in Italia dell'Istante e della società "X", nominati ai sensi dell'articolo 17, comma 3 del decreto IVA.

Una volta che la società incaricata delle lavorazioni terminerà l'incarico assegnatole, anch'essa venderà le componenti meccaniche alla società "X" con sede extra-UE e spedirà l'impianto (completo nelle parti meccaniche ed elettriche) presso una società stabilita in un paese UE (diverso dall'Italia) dove l'impianto completo sarà installato e collaudato.

L'operazione si concluderà - aggiunge l'Istante - con la cessione del predetto impianto a quest'ultima società da parte della società extra UE "X".

Dopo aver descritto dettagliatamente i vari passaggi della complessiva operazione che le società menzionate intendono porre in essere e gli adempimenti che le stesse ritengono necessari, l'Istante chiede chiarimenti circa le operazioni di fatturazione tra i rappresentanti fiscali in Italia delle due società extra-Ue (segnatamente, l'Istante e la società "X") e le relative operazioni di scarico e carico dei registri previsti dall'articolo 50, comma 5, del DL 331/1993.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'Istante, l'operazione di cessione dei quadri elettrici da parte della società stabilita in un Paese UE diverso dall'Italia è una operazione intracomunitaria. Ne consegue che la cessione di beni effettuata da quest'ultima società sarà non imponibile ai fini IVA e l'acquisto operato dall'Istante sarà assoggettato ad imposta in Italia. Inoltre, poiché la merce è inviata dal predetto Stato UE direttamente in Italia presso lo

stabilimento della società incaricata delle lavorazioni in precedenza descritte, l'Istante ritiene che la merce dovrà viaggiare con un DDT recante la causale "per prove su impianto e assemblaggio" e che la società italiana incaricata delle lavorazioni dovrà istituire un registro di carico merci ai sensi dell'articolo 50, comma 5 del decreto legge 30 agosto 1993 n.331.

A parere dell'Istante la successiva cessione dei quadri elettrici alla società extra UE "X" - che avverrà per il tramite dei rappresentanti fiscali in Italia delle due società - sarà fatturata dal rappresentante fiscale della società Istante *"senza addebito IVA in quanto operazione soggetta a reverse-charge ai sensi dell'articolo 17, comma 2 del decreto IVA, poiché svolta tra soggetti IVA, con emissione di fatture cartacee non essendo i rappresentanti fiscali soggetti ad obbligo di fatturazione elettronica."* A seguito della descritta cessione, prosegue l'Istante, i rappresentanti fiscali delle predette società cureranno gli adempimenti previsti dal citato articolo 50, comma 5 del decreto legge n. 331/1993 con riferimento allo scarico e carico delle merci compravendute. L'Istante ritiene che nessun documento di trasporto dovrà essere emesso in relazione alla descritta operazione in quanto la merce è stata inviata direttamente dalla società stabilita in un Paese UE in Italia presso gli stabilimenti della società incaricata delle lavorazioni: tale precisazione sarà riportata sulla fattura emessa dal rappresentante fiscale dell'Istante.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Istante, società avente sede legale in un Paese extra-UE e identificata in Italia ai sensi dell'articolo 17, comma 3 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre

n. 633 (in prosieguo decreto IVA), acquista sul mercato quadri elettrici da montare su impianti meccanici da realizzare in Italia e spedire successivamente ad una società stabilita in altro Stato UE. Quest'ultima società invierà i beni direttamente in Italia ad una società ivi stabilita ed incaricata della realizzazione della parte meccanica dell'impianto e dell'assemblaggio dei quadri elettrici.

L'Istante intende vendere detta componente elettrica ad altra società "X" avente sede in un Paese extra-UE.

Tale operazione si svolgerà per il tramite dei rappresentanti fiscali in Italia dell'Istante e della società "X", nominati ai sensi dell'articolo 17, comma 3 del decreto IVA.

Una volta che la società incaricata delle lavorazioni terminerà l'incarico assegnatole, anch'essa venderà le componenti meccaniche alla società "X" con sede extra-UE e spedisce l'impianto (completo nelle parti meccaniche ed elettriche) presso una società stabilita in un paese UE (diverso dall'Italia) dove l'impianto completo sarà installato e collaudato.

L'operazione si concluderà - aggiunge l'Istante - con la cessione del predetto impianto a quest'ultima società da parte della società extra UE "X".

Dopo aver descritto dettagliatamente i vari passaggi della complessiva operazione che le società menzionate intendono porre in essere e gli adempimenti che le stesse ritengono necessari, l'Istante chiede chiarimenti circa le operazioni di fatturazione tra i rappresentanti fiscali in Italia delle due società extra-Ue (segnatamente, l'Istante e la società "X") e le relative operazioni di scarico e carico dei registri previsti dall'articolo 50, comma 5, del DL 331/1993.

In via preliminare, si osserva che l'Istante, nonostante descriva dettagliatamente gli adempimenti che le diverse società coinvolte intendono porre in essere ai fini IVA, rileva la sussistenza di oggettive condizioni di incertezza in specie in merito alle modalità di fatturazione dell'operazione di cessione di beni esistenti in Italia (quadro elettrico) che avverrebbe tra il proprio rappresentante fiscale e quello della società extra-UE "X".

Il presente parere ha, pertanto, ad oggetto esclusivamente tale richiesta, fermo restando che non sono ammissibili quesiti riferibili ad operazioni o adempimenti riferibili a soggetti diversi dalla società Istante (cfr. articolo 11, comma 1, della legge n. 212/2000 e circolare n. 9/E/2016).

Tanto premesso, si osserva che l'articolo 17 del decreto IVA rubricato "Debitore di imposta" - nel disporre che *l'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo* - detta specifiche disposizioni per i casi in cui gli obblighi o i diritti derivanti dall'applicazione delle norme in ambito IVA sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

In particolare, qualora i soggetti passivi siano stabiliti in uno Stato extra-UE, il predetto articolo 17 prevede al comma 3 che gli obblighi e diritti *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.

Ciò premesso, ritiene la scrivente che la vendita dei quadri elettrici che la società Istante intende effettuare per il tramite del proprio rappresentante fiscale alla società extra-UE "X" non rientra nella previsione dell'articolo 17, comma 2 del decreto IVA, come ipotizzato dall'Istante, bensì in quella di cui al comma 3 del medesimo articolo.

Pertanto, a seguito della predetta cessione, l'Istante emetterà, per il tramite del proprio rappresentante fiscale, fattura nei confronti della società extra-UE "X" la quale, mediante il suo rappresentante fiscale in Italia, provvederà all'assolvimento del tributo addebitato dalla società cedente.

Circa le modalità di fatturazione della predetta operazione, la scrivente rammenta che - a seguito dei plurimi interventi legislativi susseguitisi a partire dal 2015 (cfr. il decreto legislativo n.127/2015, la legge n. 205/2017 nonché la legge n. 145/2018) - a decorrere dal 1° gennaio 2019 sussiste l'obbligo di fatturazione elettronica, tramite il Sistema di Interscambio, per tutte le operazioni effettuate tra soggetti residenti e stabiliti in Italia e di trasmissione telematica dei dati delle fatture emesse e ricevute verso e da operatori IVA.

A seguito alle modifiche introdotte dal decreto legge n. 36/2022 (cd. decreto PNNR) è stato riformulato l'articolo 1, comma 3 del citato decreto legislativo n.127/2015 ed è stato esteso, a decorrere dal 1° luglio 2022, l'obbligo di fatturazione elettronica anche ai seguenti soggetti: -) contribuenti forfettari; -) contribuenti in regime di vantaggio; -) associazioni sportive dilettantistiche a condizione che i ricavi

o compensi, ragguagliati ad anno e conseguiti nell'anno precedente, superi la soglia di euro 25.000,00.

Tanto premesso, con riferimento all'ambito di applicazione delle norme sulla fatturazione elettronica alle operazioni effettuate nei confronti dei soggetti non residenti identificati in Italia, la scrivente Agenzia ha avuto modo di precisare (si vedano la FAQ n. 30 e l'interpello n. 67/2019 pubblicati sul sito istituzionale www.agenziaentrate.gov.it) che i soggetti passivi residenti e stabiliti in Italia hanno l'obbligo dal 1° gennaio 2019 di emettere le fatture elettroniche via SdI *per le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti non residenti identificati in Italia (tramite identificazione diretta ovvero rappresentante fiscale).*

Il medesimo adempimento non è previsto per il soggetto non residente il quale *"non ha obbligo di accreditarsi al Sistema di Interscambio, vista l'inapplicabilità delle nuove regole di fatturazione elettronica al cessionario/committente non stabilito ma identificato."*

Similarmente, nella FAQ n. 9 pubblicata nella sezione "Fatture da e verso soggetti stranieri", l'Agenzia chiarisce che *"L'obbligo di fatturazione elettronica riguarda esclusivamente le operazioni effettuate tra soggetti residenti o stabiliti."*

Si ritiene, al riguardo che, in assenza di una espressa e specifica disposizione, i soggetti passivi non stabiliti nello Stato ma ivi identificati continuano ad essere esonerati dall'obbligo di emissione della fattura in modalità elettronica. Il rappresentante fiscale della società Istante potrà, quindi, fatturare la vendita di quadri elettrici al rappresentante fiscale della società extra-UE "X" mediante l'emissione di fattura non elettronica.

Con riferimento, infine, alla compilazione del registro previsto dall'articolo 50, comma 5, del decreto legge n.331/1993, si rammenta, in via preliminare, che tale prescrizione riguarda *i movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'articolo 38, comma 5, lettera a).*

Si tratta, in particolare, delle operazioni consistenti nella *introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 1, comma 3, lettera h), del Regolamento del Consiglio delle Comunità europee 16 luglio 1985, n. 1999, e dell'articolo 18 del Regolamento dello stesso Consiglio 25 luglio 1988, n. 2503.*

Tali operazioni non costituiscono "acquisti intracomunitari" - non comportando, quindi, il trasferimento sulla titolarità sul bene - *se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza.*

L'esplicito richiamo ai titoli non traslativi previsti dall'art. 38, comma 5, lett. a) del decreto legge n. 331/1993 induce a ritenere che il cd. registro "di carico e scarico" deve essere istituito per le movimentazioni intracomunitarie di beni in conto lavorazione e destinati ad essere reinviati al committente al termine delle operazioni di perfezionamento e/o manipolazioni usuali.

Nelle intenzioni del legislatore, unionale e nazionale, la tenuta del registro in esame risulta indispensabile per evitare che beni inviati "temporaneamente" in altro Stato membro e in assenza di un titolo traslativo della proprietà restino in tale Stato eludendo

gli adempimenti prescritti dalla normativa IVA sugli scambi unionali (cfr. artt. 38 e ss. del decreto legge n. 331/1993) .

Le finalità sottese all'istituzione del registro mirano, difatti, a fornire un valido supporto per controllare i movimenti di beni nell'ambito del territorio UE.

La correttezza di tale interpretazione riceve conferma dalla lettera dell'articolo 243, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE che prevede l'adozione di un registro *ad hoc* per le sole ipotesi "sospensive" di cui all'articolo 17, par. 2, lett. f), g) ed h) della direttiva medesima riguardanti i beni oggetto di lavori o perizie e i beni utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o ammessi alla temporanea importazione in esenzione totale dai dazi.

Il successivo paragrafo. 2 del citato articolo 243 prescrive, inoltre, in capo al destinatario dei beni oggetto di lavorazione o perizia, l'obbligo di istituire *una contabilità sufficientemente dettagliata tale da consentire di identificare i beni che gli sono stati spediti a partire da un altro Stato membro, da un soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA in tale altro Stato membro o per suo conto e che costituiscono oggetto di una prestazione di servizi consistenti in perizie o lavori relativi a tali beni.*

Ritiene la scrivente, alla luce delle citate disposizioni, che l'Istante non è tenuta ad istituire il registro di cui all'articolo 50, comma 5 del decreto legge n. 331/1993 al solo fine di annotarvi le movimentazioni della merce inviata da un Paese UE in Italia con un titolo traslativo della proprietà e successivamente rivenduti dall'Istante alla società extra-UE "X" per il tramite dei rispettivi rappresentanti fiscali in Italia.

La circostanza che tali componenti elettrici sono destinati ad essere assemblati sull'impianto meccanico realizzato dalla società stabilita in Italia ed incaricata

delle lavorazioni in precedenza descritte non incide sul titolo traslativo della proprietà sui beni predetti avvenuto a seguito dell'acquisto intracomunitario effettuato dalla società Istante.

**IL CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim
(firmato digitalmente)**