

Risposta n. 260

OGGETTO: Brexit: trasferimento plafond

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

QUESITO

Alfa UK (di seguito anche la Società...) stabilita nel Regno Unito, appartenente al gruppo multinazionale Alfa Gruppo opera nel settore della produzione e commercializzazione di

La Società è attiva, tra l'altro, nel processo di commercializzazione di... per il settore automotive in Europa: in particolare, Alfa UK acquista i componenti prodotti dagli stabilimenti di produzione delle altre società del gruppo presenti in Europa e procede alla loro commercializzazione nei confronti dei clienti, rappresentati principalmente dalle case di produzione automobilistica.

Per quanto riguarda l'Italia, Alfa UK dichiara di acquistare i componenti ... prodotti dalla Alfa S.p.A., società con sede e stabilimenti di produzione in..., e di commercializzarli prevalentemente nei confronti delle case di produzione automobilistica in Europa.

Al fine di effettuare le cessioni intra-UE dall'Italia agli altri Paesi dell'Unione e, al contempo, evitare di maturare un ingente credito IVA derivante dagli acquisti

effettuati dalla controllata Alfa S.p.A., Alfa UK, nel corso del..., si è identificata direttamente in Italia ai sensi dell'articolo 35-*ter* del DPR n. 633/1972 (di seguito anche decreto IVA) e ha successivamente acquisito lo *status* di esportatore abituale ai sensi dell' articolo 1, comma 1, lettera a), del DL 29 dicembre 1983, n. 746.

In particolare, nei limiti del *plafond* disponibile mensilmente (che per il mese di dicembre 2020 sarebbe pari a Euro 16.537.119), Alfa UK effettua da Alfa S.p.A. acquisti senza addebito di IVA ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), del DPR 633/1972 (previo rilascio della prescritta dichiarazione d'intento).

La situazione innanzi descritta, secondo l'istante, deve essere modificata a seguito della decisione adottata dal Regno Unito di abbandonare l'Unione Europea (Brexit). Tale decisione, i cui effetti sono stati più volte prorogati, ha efficacia, ai fini della disciplina che qui interessa, a partire dal 1° gennaio 2021.

A partire da tale data, ed in mancanza di eventuali specifici accordi tra il Regno Unito e l'Unione Europea, al momento dell'istanza non noti, la Società ha ritenuto di cessare l'identificazione diretta e nominare un rappresentante fiscale. Con documentazione integrativa spontanea presentata alla scrivente l'istante ha comunicato di aver richiesto (ed ottenuto) la cessazione della partita IVA italiana e la nomina di un rappresentante fiscale con effetto a partire dal... 2021.

Ciò premesso, la Società chiede se il complesso delle disposizioni contenute negli artt. 8 e 35-*ter* del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, nell'art. 1, comma 4, del DPR 10 novembre 1997, n. 441, e nell'art. 1, comma 1, lett. a), del DL 29 dicembre 1983, n. 746, debbano essere interpretate nel senso che, nel caso di cessazione dell'identificazione diretta e contestuale nomina di un rappresentante fiscale, lo *status* di esportatore abituale di Alfa UK venga mantenuto senza soluzione di continuità.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo la Società, nel passaggio dall'identificazione diretta al rappresentante fiscale, lo *status* di esportatore abituale viene mantenuto da Alfa UK, senza soluzione di continuità. Ne consegue che la stessa potrà effettuare, tramite il rappresentante fiscale, acquisti senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. c), del decreto IVA, utilizzando il *plafond* maturato in capo al numero d'identificazione diretta.

Tale conclusione sarebbe avvalorata dal fatto che nel passaggio dall'identificazione diretta al rappresentante fiscale non vi è alcuna modificazione soggettiva sostanziale: Alfa UK, infatti, rimane il soggetto tenuto ad assolvere gli obblighi e titolare dei diritti in materia di imposta sul valore aggiunto.

Tale impostazione sarebbe supportata dalle indicazioni rese nella risoluzione del 6 settembre 2002, n. 289/E, riguardante la situazione inversa a quella in cui versa la Società (passaggio da rappresentante fiscale a identificazione diretta), in cui l'Agenzia osserva che il soggetto estero mantiene il codice fiscale italiano ad esso originariamente attribuito e ciò consente di assicurare la continuità della soggettività passiva d'imposta ai fini IVA in capo al soggetto estero. Tale indicazione, secondo la società istante, può considerarsi valida anche nel caso opposto (ossia in caso di passaggio da identificazione diretta a rappresentante fiscale). Le due situazioni sono, infatti, perfettamente equivalenti sul piano sostanziale relativamente all'assolvimento degli obblighi e all'esercizio dei diritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e, quindi, non devono determinare un trattamento differente.

Ad ulteriore conferma della interpretazione sostenuta, la Società cita la Risoluzione del 24 novembre 2011, n. 108/E. Nel documento di prassi sono stati forniti chiarimenti in merito alla possibilità per un soggetto non residente, che nel corso del medesimo anno abbia operato mediante identificazione diretta prima e stabile organizzazione poi, di recuperare nelle liquidazioni periodiche della stabile organizzazione il credito IVA maturato dalla posizione di identificazione diretta. L'Agenzia, nel caso di specie, ha affermato che la stabile organizzazione in Italia ha il

diritto di recuperare, tramite la detrazione, il credito IVA relativo alle operazioni effettuate con la partita IVA di identificazione diretta successivamente cessata. Nel documento di prassi in commento è precisato che lo stesso principio si applica anche nell'ipotesi in cui il soggetto non residente abbia operato tramite un rappresentante fiscale. La conclusione dell'Agenzia è motivata dal fatto che la fattispecie esaminata può essere assimilata ad una trasformazione sostanziale soggettiva in cui si riscontra una situazione di continuità tra i soggetti partecipanti. Tale operazione non comporta l'estinzione di una società e la nascita di un'altra, ma la continuazione della stessa con un'altra veste giuridica.

Dai chiarimenti sopra riportati, secondo l'istante, emergono due elementi rilevanti:

a) l'equivalenza tra l'identificazione diretta e il rappresentante fiscale, da cui discende lo stesso trattamento circa la posizione soggettiva ai fini IVA del soggetto non residente;

b) l'affermata continuità della posizione ai fini IVA nell'ambito di una trasformazione sostanziale soggettiva che vede lo stesso soggetto non residente continuare ad operare con un'altra veste giuridica (identificazione diretta prima e stabile organizzazione poi). L'esistenza di tale continuità non può che confermarsi anche nel caso in esame, in cui non vi è alcuna trasformazione sostanziale soggettiva ma una mera variazione della veste giuridica formale per l'esercizio dei diritti e l'assolvimento degli obblighi ai fini IVA.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A partire dal 1° gennaio 2021, agli scambi commerciali con il Regno Unito, a seguito del suo recesso dalla Unione Europea ai sensi dell'articolo 50 del Trattato sull'Unione europea (TUE), si applicano le regole e le formalità di natura fiscale e

doganale in vigore con i Paesi terzi. Si ricorda che, in base alla normativa IVA, il soggetto non residente - UE o extra-UE - che effettua nel territorio dello Stato operazioni rilevanti ai fini IVA, può adempiere ai relativi obblighi o esercitare i relativi diritti nominando un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato (cfr. articolo 17 del decreto IVA) o, in alternativa, identificandosi direttamente (cfr. articolo 35-*ter* del medesimo decreto IVA). In particolare, per i soggetti extra-UE la possibilità di identificazione diretta è subordinata al rispetto di quanto previsto dal comma 5 dell'articolo 35-*ter* del decreto IVA, ai sensi del quale *«possono avvalersi dell'identificazione diretta prevista dal presente articolo, i soggetti non residenti, che esercitano attività di impresa, arte o professione (...) in un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, analogamente a quanto previsto dalle direttive del Consiglio n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976 e n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e dal regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992»*.

Con la risoluzione del 1 febbraio 2021, n. 7/E è stato precisato che, al fine di verificare la sussistenza delle condizioni previste nel citato comma 5 dell'art. 35-*ter* del decreto IVA, occorre tener conto dell'accordo tra Regno Unito e Unione europea, stipulato in data 24 dicembre 2020 e finalizzato a regolare il futuro delle relazioni tra i due sistemi economici del dopo Brexit. Il predetto accordo è entrato in vigore in via provvisoria il 1° gennaio 2021 e contiene un Protocollo sulla cooperazione amministrativa e la lotta contro la frode in materia di imposta sul valore aggiunto e sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi e imposte.

Il Protocollo, in base all'esame delle disposizioni in esso contenute, può considerarsi sostanzialmente analogo agli strumenti di cooperazione amministrativa vigenti nella UE. Tale circostanza consente di continuare ad applicare ai soggetti passivi del Regno Unito le disposizioni contenute nell'articolo 35-*ter*, comma 5, del decreto IVA (cfr. risoluzioni del 5 dicembre 2003, n. 220/E e del 28 luglio 2020, n. 44/E).

In altri termini, è stato chiarito che anche i soggetti passivi stabiliti nel Regno Unito possono accedere all'istituto dell'identificazione diretta al fine di assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di IVA in Italia, in alternativa alla nomina di un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, comma 2, del decreto IVA. Ne consegue che gli operatori del Regno Unito che già dispongono in Italia di un rappresentante fiscale IVA o di un identificativo IVA, nominato o rilasciato antecedentemente al 1° gennaio 2021, possono continuare ad avvalersene per le operazioni interne.

Pertanto, alla luce del documento di prassi in commento, l'istante, soggetto passivo stabilito nel Regno Unito, avrebbe potuto mantenere il numero identificativo IVA rilasciato ai sensi del citato art. 35-*ter* del decreto IVA senza essere obbligato a nominare un rappresentante fiscale (circostanza questa avvenuta sulla base della documentazione fornita dall'istante).

Ciò premesso, per quanto concerne il quesito sul trasferimento del *plafond* IVA dal numero d'identificazione diretto del soggetto non residente al rappresentante fiscale, si osserva quanto segue.

L'articolo 8, secondo comma, del decreto IVA consente a coloro che effettuano esportazioni di cui alle lettere a) e b) del primo comma di effettuare, dietro presentazione di una dichiarazione d'intento, acquisti senza il pagamento dell'IVA, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle cessioni di cui alle stesse lettere, avvenute nel corso dell'anno solare precedente ovvero nei dodici mesi precedenti, come consentito dall'articolo 2, comma 2, della legge 18 febbraio 1997, n. 28 (detto ammontare rappresenta, rispettivamente, il c.d. *plafond* fisso e il c.d. *plafond* mobile).

Ciò a condizione che - come stabilito dall'articolo 1 del D.L. 29 dicembre 1983, n. 746, convertito dalla legge 27 febbraio 1984, n. 17 - l'ammontare di tali corrispettivi sia superiore al dieci per cento del volume d'affari; l'articolo 41, comma 4, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 stabilisce che i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie

concorrono alla determinazione del c.d. *plafond* ed alle relative percentuali necessarie per l'effettuazione di acquisti senza pagamento dell'IVA.

L'articolo 8, primo comma, lettera c), del decreto IVA prevede che siano non imponibili le cessioni di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti che, come sopra evidenziato, effettuano cessioni all'esportazione ovvero cessioni intracomunitarie e si avvalgono della facoltà di acquistare o importare senza pagamento dell'imposta.

Analoga facoltà, di acquistare senza pagamento dell'imposta, viene riconosciuta ai soggetti che effettuano operazioni assimilate alle esportazioni nonché servizi internazionali di cui, rispettivamente, agli articoli 8-*bis* e 9 del decreto IVA, nei limiti dei corrispettivi afferenti dette operazioni (cfr. ultimo comma di entrambi gli articoli).

Ricorrendo tali circostanze, possono effettuarsi acquisti senza pagamento dell'IVA nei limiti del c.d. *plafond* maturato nell'anno precedente (o nei dodici mesi precedenti) anche quando ad effettuare le operazioni che danno accesso a tale facoltà siano - come precisato nella risoluzione 21 giugno 1999, n. 102 - soggetti esteri identificati ai fini IVA nel territorio dello Stato (identificati sia direttamente che mediante rappresentante fiscale, cfr. risposta n. 1 del 4 gennaio 2021).

Ciò premesso - nel presupposto, non accertabile in questa sede (e qui assunto acriticamente), che il soggetto passivo abbia i requisiti per assumere lo *status* di esportatore abituale - la scrivente ritiene corretta la soluzione proposta volta a consentire al rappresentante fiscale della Società di utilizzare il *plafond* IVA maturato in capo al numero identificativo IVA che è stato utilizzato ante Brexit della medesima società.

La soluzione si basa, in primo luogo, sulla evidenza per cui nel passaggio dal numero d'identificazione rilasciato ai sensi dell'art. 35-*ter* del decreto IVA al rappresentante fiscale, non si verifica alcun mutamento soggettivo del soggetto passivo (non residente) che ha maturato il *plafond*. Il numero identificativo e il rappresentante fiscale sono strumenti giuridici attraverso cui il soggetto non residente, da un lato,

assolve gli obblighi derivanti dall'applicazione delle regole IVA sulle cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia (imponibili, esenti, non imponibili) e, dall'altro, esercita i diritti connessi alle predette operazioni (tra cui rientra certamente l'utilizzo del *plafond* per sterilizzare l'IVA sulle operazioni attive).

Tale impostazione trova conforto, oltre che nei documenti di prassi citati dal contribuente (in particolare, cfr. risoluzioni n. 289/E del 6 settembre 2002 e n. 108/E del 24 novembre 2011), nella disciplina del trasferimento del *plafond* nell'ambito delle operazioni straordinarie (fusioni, scissioni, cessioni di azienda).

Come noto, con diversi documenti di prassi è stato introdotto il principio per cui nelle operazioni straordinarie il soggetto che subentra, senza soluzione di continuità, nell'attività e nei rapporti giuridici (attivi e passivi) del soggetto "trasformato", "fuso", "scisso", "conferitario"(o "avente causa" in una cessione di ramo aziendale) è legittimato ad utilizzare il *plafond* IVA maturato in capo al suo soggetto "dante causa", "conferente" "scidente" "incorporante" (cfr. inter alia risoluzioni n. 124/E del 2011 e n. 165/E del 2008).

Se tale principio (trasferimento del *plafond*) vale - nel rispetto della condizione della continuità e subentro nelle attività e passività - nel caso di operazioni straordinarie in cui si verifica un mutamento soggettivo del soggetto economico, a maggior ragione dovrà riconoscersi nel caso di specie in cui tale mutamento è escluso, poiché il soggetto passivo è sempre lo stesso, mutando solo lo "strumento" attraverso cui lo stesso esercita i propri diritti correlati all'effettuazioni di operazioni IVA territorialmente rilevanti in Italia.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)