

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Rappresentante fiscale depotenziato anche in casi di reverse charge interno

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Come noto, il rappresentante fiscale è un istituto che risulta depotenziato a seguito della riforma del comparto Iva comunitario entrata in vigore dal 2010. Infatti, il rappresentante fiscale (o la figura alternativa dell'identificazione diretta) è **necessario** solo quando il **cessionario/committente** è un **oggetto passivo stabilito fuori del territorio dello Stato** ovvero non riveste la qualifica di soggetto passivo (**privato** o soggetto assimilato), dato che, in queste ipotesi, il destinatario dell'operazione (acquirente o committente) è «tecnicamente» impossibilitato all'applicazione del *reverse charge*. Ciò discende direttamente dall'art. 196 della [direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006](#). La previsione vale nei casi dei servizi generici di cui all'art.7 *ter* del DPR Iva.

Tuttavia, l'art. 194 della direttiva concede agli stati membri la facoltà di depotenziare il rappresentante anche in caso di **cessioni di beni e prestazioni di servizi diverse** da quelle di cui all'art. 7 *ter* ossia «*in tutte le ipotesi in cui il cedente o prestatore sia un soggetto non residente (e cioè nelle ipotesi di cessioni di beni rilevanti in Italia effettuate da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito, nonché nelle ipotesi di prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo non residente, nei confronti di un soggetto passivo stabilito, che risultano territorialmente rilevanti in Italia in base ad uno dei criteri che derogano rispetto al principio generale che dà rilievo al paese di stabilimento del committente)*».

Sulla questione del rappresentante fiscale, la [Risoluzione 25 agosto 2010, n. 89/E](#) ha affrontato il caso di un operatore estero intende continuare ad utilizzare il proprio rappresentante, ancorché la sua attività non sia più necessaria, a partire dal 1° gennaio 2010, per effetto dell'obbligo generale di *reverse charge posto a carico* dei cessionari nazionali dei beni estratti dal deposito.

L'Agenzia, da un lato correttamente ricorda che a nessun adempimento sia tenuto il cedente o prestatore non residente, anche se ivi identificato nel territorio dello Stato, dall'altro esclude che il cedente o prestatore non residente sia tenuto all'emissione della fattura (e ai conseguenti adempimenti di annotazione e dichiarazione), tramite il numero identificativo IVA italiano.

Non si esclude, tuttavia, che in relazione ad una cessione interna il rappresentante fiscale di

un soggetto estero possa - **per proprie esigenze** - emettere nei confronti del cessionario/committente residente **un documento non rilevante ai fini dell'IVA**, con indicazione della circostanza che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario o committente.

Il contribuente avrà cura di «*emettere il predetto documento senza rilevanza IVA utile anche per documentare la movimentazione del bene, fermo restando che gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta devono essere adempiuti dal cessionario residente, tramite emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17, quinto comma, del D.P.R. n. 633/1972 nel quadro del meccanismo dell'inversione contabile*».

In sostanza, il depotenziamento non porta necessariamente ad escludere che il rappresentante possa emettere dei documenti utili a documentare la cessione della merce.

Questo depotenziamento, come abbiamo visto, viene meno in ipotesi di **cessione intracomunitaria effettuata dal rappresentante**. Ci si potrebbe tuttavia chiedere come si debba comportare il nostro rappresentante in ipotesi di cessione interna nel nostro Paese effettuata ad un soggetto non residente. Il caso potrebbe essere quello di un soggetto francese che vende ad un cessionario austriaco della merce che si trova in Italia e che viene consegnata sempre nel nostro Paese.

In questo caso il **rappresentante** è il soggetto obbligato **all'emissione della fattura con iva**.

L'art. 17 del d.P.R. n. 633 del 1972 (a partire dal 1° gennaio 2010) prevede, al secondo comma, che, nel caso di cessioni di beni e di prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da soggetti non residenti nei confronti di soggetti ivi stabiliti, il debitore d'imposta debba essere individuato nel cessionario del bene o nel committente del servizio. Se manca il committente italiano, riemerge l'obbligo di fatturazione in capo al rappresentante.

Tuttavia tale **regola generale** deve essere **derogata** tutte le volte in cui, in forza di disposizioni speciali, **il debitore di imposta sia espressamente individuato, anche per le operazioni fra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario o committente**. Questo è il caso dell'inversione contabile prevista dai successivi commi quinto, sesto e settimo dell'art. 17, per le operazioni riguardanti determinati prodotti o settori, nonché, per quanto qui interessa, dai commi settimo e ottavo dell'articolo 74 del d.P.R. n. 633 del 1972, riguardanti le cessioni di rottami.

La [R.M. n.28 del 28 marzo 2012](#) ha infatti precisato che il meccanismo del **reverse charge nei rottami** opera anche nell'ipotesi di soggetti non residenti in Italia e che non dispongono nel nostro paese di una stabile organizzazione.

Infatti, si afferma che il "*debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia.*"

Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario - in assenza di sede o di stabile organizzazione nel territorio dello Stato - dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia oppure dovrà provvedere alla nomina di un rappresentante fiscale.”