

IVA

L'elusività del mancato utilizzo del rappresentante fiscale

di Marco Peirolo

Rispetto alla **disciplina in vigore anteriormente al 1° gennaio 2010**, quando cioè non era obbligatoria l'applicazione dell'Iva con il meccanismo del *reverse charge* per gli acquisti di beni/servizi effettuati da soggetti passivi stabiliti in Italia presso cedenti/prestatori non residenti, si poneva il problema della forza attrattiva del rappresentante fiscale, **se coinvolto nell'effettuazione delle operazioni passive, ma non di quelle attive**.

Nella situazione descritta, il comportamento tenuto dal soggetto estero avrebbe potuto essere considerato **elusivo**, come infatti è accaduto nel caso risolto dalle **Sezioni Unite della Corte di Cassazione** con la [sentenza n. 3872/2018](#) in esito all'[ordinanza interlocutoria n. 19482/2016](#).

Imputando gli acquisti territorialmente rilevanti in Italia al rappresentante fiscale si genera un **credito Iva che, se chiesto a rimborso, viene negato** dall'Ufficio perché l'eccedenza detraibile non sarebbe sorta se anche le corrispondenti operazioni attive fossero state attribuite alla posizione Iva italiana, anziché essere fatturate direttamente dal soggetto non residente al destinatario nazionale, con applicazione del *reverse charge* da parte di quest'ultimo.

È proprio per tale ragione che l'Agenzia delle Entrate, nella fattispecie dedotta in giudizio, ha ritenuto **elusivo** il comportamento tenuto da una società croata che, in relazione ad un **contratto di subappalto** relativo alla costruzione di una piattaforma petrolifera commissionata da quattro società italiane riunite in un'associazione temporanea di imprese (ATI), aveva imputato gli **acquisti** del materiale necessario per l'esecuzione del contratto in capo al **rappresentante fiscale**, mentre la **fornitura dei beni**, al termine della lavorazione, a favore delle società italiane, era stata realizzata **direttamente dalla società estera senza utilizzare il rappresentante fiscale** in precedenza nominato.

Nell'ordinanza interlocutoria, la questione sottoposta al vaglio delle **Sezioni Unite** è diretta a stabilire, più in generale, “*se, in forza di quanto previsto dall'articolo 17 D.P.R. n. 633 del 1972, nella versione applicabile ratione temporis, e quindi anteriormente alla promulgazione del D.Lgs. n. 18 del 2010, il soggetto non residente che abbia effettuato la nomina di un rappresentante fiscale abbia l'obbligo o meno di utilizzare tale rappresentante per tutte le operazioni che effettua sul territorio nazionale e se, quindi, gli sia preclusa la possibilità di compiere direttamente le operazioni di cessione nei confronti di soggetto residente nel territorio nazionale (obbligato ad emettere autofattura, in applicazione del meccanismo del reverse charge), una volta che abbia provveduto alla nomina di rappresentante fiscale (o che si fosse identificato ai fini IVA ai sensi dell'art. 35 ter DPR n. 633 del 1972)“.*

Nella citata ordinanza interlocutoria sono riportati gli orientamenti della giurisprudenza e della prassi amministrativa in merito alla **forza attrattiva del rappresentante fiscale**.

In sintesi, la regolarità del comportamento tenuto dalla società croata – che ha effettuato per il tramite del **rappresentante fiscale** le sole **operazioni imponibili di acquisto** di beni da soggetti residenti e non anche quelle di cessione – discenderebbe dalla posizione espressa dalla Suprema Corte.

Nella **sentenza n. 8122/2001**, avallata dalle successive **sentenze nn. 9499/2001, 10651/2001** e **7262/2009**, è stato affermato che il soggetto non residente **non perde la propria soggettività fiscale** quando nomina un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato, in quanto a quest'ultimo è attribuita una **“soggettività passiva parziale”**, vale a dire *“limitata alle operazioni passive di competenza attribuitegli dal mandante non residente”*, tanto che *“non diviene punto di riferimento di tutte le operazioni effettuate dal mandante estero nel territorio dello Stato”*, restando *“destinatario diretto di qualunque altra norma che non debba transitare attraverso il rappresentante fiscale”*, con la conseguenza che l'operatore commerciale estero può continuare a compiere direttamente operazioni imponibili sottoposte al regime del *reverse charge* nonostante l'avvenuta nomina del rappresentante fiscale.

Le indicazioni fornite sul punto dall'Amministrazione finanziaria **non sono, invece, del tutto coerenti**, perché da un lato viene attribuita al **rappresentante fiscale** una **forza di attrazione** per tutte le operazioni soggette a Iva in Italia riferibili al soggetto non residente, ritenendo che la nomina del rappresentante fiscale precluda la possibilità di applicazione del **reverse charge** (**risoluzione n. 66/E/2002**), ma dall'altro **esclude l'operatività di tale divieto** per le **operazioni intracomunitarie** (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, § B.8).

Le **Sezioni Unite** della Corte di Cassazione hanno risolto la questione in modo tutt'altro che *tranchant*, lasciando intendere che la forza attrattiva del rappresentante fiscale non è totalizzante: il **rappresentante fiscale** coinvolto in sede di **fatturazione passiva** degli acquisti deve esserlo anche in sede di **fatturazione attiva** delle vendite **nel caso in cui l'operazione sia oggettivamente unitaria**.

Più nello specifico, *“deve ritenersi che il contribuente non residente, una volta avvalso del rappresentante fiscale nominato ai sensi dell'art. 17 del DPR n. 633 del 1972 (nel testo applicabile ratione temporis, anteriore alle modifiche introdotte con il D.Lgs. n. 18 del 2010) per l'acquisto di beni costituente il primo segmento di una complessa ma oggettivamente unitaria operazione economica, e quindi optato, in ordine a questa, per l'applicazione dell'Iva secondo il regime ordinario, non può poi agire direttamente, con applicazione del regime dell'inversione contabile (reverse charge), in relazione ad altri atti o prestazioni inerenti alla medesima unica operazione, attuandone in tal modo un artificioso frazionamento”*.

Si tratta di un principio che trae fondamento dalle indicazioni offerte dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, in base alle quali **l'operazione economicamente complessa**, ma oggettivamente unitaria, **non deve essere artificiosamente suddivisa per non alterare il sistema**

applicativo dell'Iva (si veda, da ultimo, la [causa C-463/16](#), Stadion Amsterdam).

Come anticipato, la portata della conclusione raggiunta dalle Sezioni Unite è limitata alla **disciplina applicabile sino al 31 dicembre 2009**, siccome la riformulazione dell'[articolo 17 D.P.R. 633/1972](#), operata dal [D.Lgs. 18/2010](#), esclude che il rappresentante fiscale possa addebitare l'Iva al cessionario/committente italiano, **avendo il reverse charge preminenza sul regime ordinario** ([risoluzione 21/E/2015](#)).

Master di specializzazione

DIRITTO E FISCALITÀ DELL'IMPRESA VITIVINICOLA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)