

L'IVA tra origine e destinazione Il reverse charge nell'IVA comunitaria e nell'IVA interna

Livia Salvini

Università LUISS Guido Carli

1. - L'acquirente debitore dell'imposta nella VI Direttiva e nel d.p.r. n. 633/72

1.1. - *Premessa*

Il *reverse charge*, o “inversione contabile”, nasce come metodo residuale di applicazione dell'IVA per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato da non residenti, privi di rappresentante fiscale; per casi, quindi, in cui l'assoggettamento dell'acquirente soggetto passivo IVA agli adempimenti formali e sostanziali propri del cedente era l'unico strumento in grado di assicurare il funzionamento del meccanismo impositivo.

Via via, nell'ordinamento comunitario ed in quello interno, il campo di applicazione del *reverse charge* si è andato espandendo, ed è recentemente divenuto, in alcuni settori, un metodo normale di applicazione dell'IVA. In prospettiva, l'imputazione degli adempimenti all'acquirente potrebbe divenire il sistema ordinario e generalizzato di applicazione dell'imposta, a causa della “crisi” del sistema attuale.

Mi è dunque sembrato di un qualche interesse svolgere delle considerazioni sul meccanismo del *reverse charge* tanto nell'IVA comunitaria che nell'IVA interna, inquadrandolo in un tema più ampio, che è quello della individuazione del debitore dell'imposta.

1.2. - *Il soggetto passivo e il debitore dell'imposta*

La struttura della VI Direttiva in materia di IVA è caratterizzata dalla separata individuazione del soggetto passivo del tributo (art. 4) e del soggetto debitore dell'imposta (art. 21). Questa struttura è stata recepita nel

diritto interno tramite la divaricazione tra le definizioni di esercizio di impresa ed esercizio di arti e professioni (artt. 4 e 5 d.p.r. n. 633/72), che individuano il profilo soggettivo delle operazioni sottoposte all'imposizione, e la definizione di soggetto passivo del tributo (art. 17 d.p.r. cit.). Insomma, un primo confronto tra i due testi normativi mostra come la definizione del soggetto passivo di diritto interno corrisponda non a quella di soggetto passivo nella VI Direttiva, ma a quella di soggetto debitore dell'imposta.¹

Questa precisazione preliminare appare necessaria per affrontare il tema della mia relazione; tuttavia, poiché esulano certamente da tale tema i profili teorici di carattere generale sulla struttura dell'IVA, mi limito a rilevare, quanto alle ragioni di tale discrasia tra i testi normativi, che esse sono da ricondurre – più che ad aspetti di difformità sostanziale (difformità del resto non consentita dalla primazia delle norme comunitarie) – all'esigenza, sentita dal legislatore interno, di non prendere una precisa posizione in ordine all'individuazione del presupposto giuridico del tributo. Con la conseguenza che la definizione di "soggetto passivo" recata dall'art. 17 d.p.r. n. 633/72 non deve considerarsi *ex ante* impegnativa per quanto attiene alla riconducibilità ai soggetti ivi individuati della capacità contributiva colpita dal tributo in esame.

Tanto premesso, con riferimento alle norme che individuano gli acquirenti (che siano ovviamente soggetti passivi del tributo in relazione alle operazioni attive da essi effettuate) come debitori dell'imposta ed alle norme correlate, si possono distinguere almeno tre diversi casi².

1.3. - *Tipologia n. 1*

Ai sensi dell'art. 28 *bis*, par. 1., VI Dir., è operazione soggetta ad IVA, in quanto rientrante nel campo di applicazione dell'imposta, l'acquisto intracomunitario effettuato da un soggetto passivo IVA che agisce in quanto tale o

¹ Si deve, per l'approfondita analisi su questo tema e su altri trattati in questa relazione, COMELLI, *IVA comunitaria e IVA nazionale*, Padova 200, 754 ss.,

² Data la finalità di queste osservazioni, che è quella di cogliere i profili strutturali del debito di imposta ed in particolare del *reverse charge*, nella trattazione non scenderò all'indicazione ed all'esame di dettaglio delle disposizioni citate ed in particolare delle fattispecie specifiche e delle eccezioni in esse previste, limitandomi a tratteggiare le linee generali della struttura.

effettuato da un ente che non è soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale. L'art. 28 *quinquies*, par. fi 1. e 2., prevede, in aggiunta ai preesistenti, il relativo fatto generatore e determina l'esigibilità dell'imposta per l'acquirente. Ai sensi dell'art. 21, par. 1, lett. e) VI Dir., come sostituito dall'art. 28 *octies*, l'acquirente è indicato come debitore dell'imposta, imposta che è naturalmente per lui detraibile.

L'art. 38, d.l. n. 331/93 prevede nell'ordinamento interno l'applicazione dell'IVA sugli acquisti intracomunitari, ovviamente alle stesse condizioni previste dalla VI Dir.; l'art. 39 ne indica il momento di effettuazione; l'art. 44 ricomprende gli acquirenti tra i soggetti passivi dell'imposta e l'art. 45 attribuisce loro il diritto di detrazione.

1.4. - Tipologia n. 2

Ai sensi dell'art. 21, par. 1., a) VI Dir. *“se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel paese, gli Stati membri possono, alle condizioni da essi stabilite, prevedere che il debitore dell'imposta è il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi imponibile”*. Si tratta di una disposizione che attribuisce dunque agli Stati in via generale la facoltà di indicare l'acquirente come debitore dell'imposta, nel caso di operazioni effettuate da non residenti.

Lo stesso art. 21 prevede poi casi specifici in cui i destinatari soggetti passivi di alcune tipologie di prestazioni e cessioni effettuate da non residenti sono debitori di imposta, salva deroga che gli Stati possono accordare in presenza di un rappresentante fiscale all'interno dello Stato. L'indicazione dell'acquirente come debitore dell'imposta è dunque in questi casi obbligatoria, a meno che non ricorrano le condizioni per la deroga e quest'ultima sia stata effettivamente attuata.

Queste disposizioni sono state recepite, principalmente, nell'art. 17 d.p.r. n. 633/72 con le ipotesi *“ordinarie”* di *reverse charge*.

1.5. - Tipologia n. 3

1.5.1. - Responsabilità solidale.

L'art. 21, par. 3., VI Dir. dispone poi, come regola generale, che gli

Stati membri possono prevedere che una persona diversa dal debitore di imposta (e quindi anche diverso dall'acquirente) sia responsabile in solido per il versamento dell'IVA, anche per le operazioni interne.

Ne è applicazione, nel diritto interno, per le operazioni effettuate da non residenti e con riferimento ad un debitore diverso dall'acquirente, la figura del rappresentante fiscale disciplinata dall'art. 17, comma 2, d.p.r. n. 633/72.

A questa misura viene inoltre assegnata negli ordinamenti di molti Stati membri, come emerge anche dalla relazione della Commissione europea COM(2004)260 def., una funzione antifrode o comunque antievasione, che viene perseguita addossando la responsabilità solidale del versamento all'acquirente in presenza di determinate condizioni, che segnalano il rischio di anomalia dell'operazione ed in particolare il rischio che il cedente si sottragga all'obbligo di versamento del tributo.

Il legislatore italiano ne ha fatto applicazione prevedendo, con una norma non più vigente (art. 41, V comma, d.p.r. n. 633/72, nel testo applicabile dal 1989 al 1994), la responsabilità (probabilmente) solidale dell'acquirente per l'imposta in caso di mancata fatturazione del cedente, e, attualmente, con le particolari ipotesi di responsabilità solidale previste dall'art. 60 *bis* d.p.r. cit. nel settore del commercio di telefoni, autoveicoli, animali bovini, ecc.

Non si tratta, in questo caso, di ipotesi di *reverse charge*, poiché non è prevista a carico dell'acquirente una inversione degli adempimenti, ma solo di una responsabilità solidale. Tuttavia, considero anche queste ipotesi per delineare il quadro generale.

1.5.2. - Autonoma debenza dell'imposta.

Attualmente, come risulta dalle integrazioni apportate all'art. 21 cit. dalla Dir. 2006/69/CE, gli Stati membri possono inoltre stabilire – sempre in funzione antifrode ma anche di semplificazione – che, per alcune specifiche tipologie di operazioni, il debitore di imposta sia individuato nell'acquirente, in via esclusiva e non solidale.

Di questo sistema il legislatore italiano ha fatto applicazione, *ante litteram*, individuando nell'art. 74 d.p.r. cit. n. 633/72 l'acquirente come soggetto tenuto al pagamento dell'imposta per i rottami ferrosi, carta da macero, ecc. e, molto di recente, con riferimento alle prestazioni di servizi di subappalto nel settore edilizio, in via di deroga alla regola ordi-

naria sulla individuazione del soggetto passivo prevista dall'art. 17 d.p.r. cit. (art. 35, comma 5, d.l. n. 223/06, conv. dalla l. n. 248/06, subordinatamente alla autorizzazione della misura in sede comunitaria).

Ancora nella normativa comunitaria si può poi annoverare la dir. 98/80/CE che ha dettato, con esplicite finalità antifrode, un regime speciale nel settore dell'oro, in deroga all'art. 21 VI Dir., caratterizzato dalla facoltà di designare l'acquirente come debitore dell'imposta per gli scambi all'interno degli Stati membri. Facoltà che il legislatore italiano ha esercitato individuando, anche in questo caso, il cessionario come unico soggetto tenuto al pagamento dell'imposta, in deroga alla regola ordinaria sull'individuazione del soggetto passivo (art. 17, comma 5, d.p.r. n. 633/72).

2. - Considerazioni sulle tipologie di *reverse charge*

Per quanto nel linguaggio comune le fattispecie esaminate (tranne quelle di cui al punto 1.5.1) vengono spesso accomunate dalla definizione di *reverse charge* (o inversione contabile) – che viene così ad essere utilizzata come sinonimo di autofatturazione da parte dell'acquirente accompagnata dall'obbligo di pagare l'imposta – si tratta invece di fattispecie molto diverse tra loro, almeno in linea di principio. Si vedrà, tuttavia, che l'evoluzione della disciplina comunitaria e, in prospettiva, l'esigenza di ovviare alla crisi del sistema impositivo IVA tendono al loro ravvicinamento.

2.1. - Tipologia n. 1

Certamente peculiare, nel contesto delle ipotesi sopra richiamate, è la prima fattispecie indicata, e cioè quella relativa alle operazioni intracomunitarie. A tale proposito, la VI Direttiva e il d.l. n. 331/93 hanno infatti previsto, rispettivamente, un nuovo fatto generatore e una nuova tipologia di "operazioni imponibili" e, in relazione a questi, un nuovo debitore di imposta, la prima, ed un nuovo soggetto passivo, il secondo: appunto colui che – in qualità di soggetto passivo IVA di uno Stato membro – effettua l'acquisto.

In questa fattispecie si riscontra quella che è la caratteristica comune di tutte le ipotesi di inversione esaminate e che le caratterizza rispetto alle ordinarie operazioni IVA (nelle quali, come è ben noto, la qualifica dell'acquirente non è determinante), e cioè la necessità che ambedue le parti dell'operazione siano soggetti passivi dell'imposta (operazioni *business to business* – B2B): per l'acquirente, in particolare, la necessità che l'acquisto sia effettuato nell'esercizio dell'impresa ovvero di arti o professioni. Per quanto sia nella VI Dir. che nell'ordinamento interno l'acquisto intracomunitario sia previsto come fatto generatore/operazione imponibile, l'acquirente in quanto tale non viene tuttavia indicato tra i soggetti passivi dalla Direttiva, né gli artt. 4 e 5 d.p.r. n. 633/72 estendono i profili soggettivi delle operazioni imponibili a ricomprendere l'effettuazione degli acquisti intracomunitari. Né, naturalmente, la posizione soggettiva dell'acquirente intracomunitario elide quella del cedente, il quale comunque effettua un'operazione soggetta al tributo (nella specie, non imponibile): pertanto, la cessione intracomunitaria integra due operazioni soggette all'imposta, una in capo al cedente e una in capo all'acquirente, e un'unica obbligazione nei confronti dell'Erario, nello Stato dell'acquirente.

Non sembra tuttavia, anche confrontando questa fattispecie con le altre qui oggetto di esame, che l'acquirente possa essere considerato un "semplice" debitore dell'imposta dovuta per un'operazione imponibile effettuata dal cedente e addossata all'acquirente medesimo per motivi di carattere "tecnico", quali quelli di semplificazione o di contrasto alle frodi: il regime dell'IVA intracomunitaria è infatti certamente di carattere strutturale, rispondendo all'esigenza di applicazione dell'IVA nel Paese di destinazione.

Se queste considerazioni possono forse essere sufficienti sotto il profilo comunitario, dal punto di vista del diritto interno non esimono dal chiedersi se un tale sistema sia razionale e coerente con i principi che informano la struttura del tributo³, ed in particolare con il principio per cui nelle normali operazioni imponibili l'imposta è dovuta all'Erario dal cedente. A mio avviso la risposta è positiva, ma a condizione di riconoscere che anche nelle "normali" operazioni l'acquirente, nel subire la rivalsa, non è soggetto ad un mero ribaltamento dell'onere economico del

³ Le note incertezze sulla individuazione della capacità contributiva colpita dall'IVA consigliano di non entrare in questa sede nel merito della questione della conformità all'art. 53 Cost. del sistema in esame.

tributo, ma subisce giuridicamente il prelievo tributario⁴. È del resto, dal punto di vista dell'acquirente, ciò che si verifica anche nel caso dell'IVA dovuta sulle importazioni (caso che peraltro si differenzia da quello in esame per la insussistenza della soggettività passiva del cedente).

2.2. - *Tipologia n. 2*

La seconda delle tipologie sopra esaminate si caratterizza, rispetto alla prima, per l'individuazione dell'acquirente quale soggetto passivo/debitore dell'imposta, senza la corrispondente individuazione di un nuovo fatto generatore/operazione imponibile.

La finalità di questa previsione del *reverse charge* è chiaramente quella di consentire, in via residuale rispetto alle ipotesi di nomina del rappresentante fiscale e alla identificazione diretta del cedente non residente, l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato. Questa sua caratteristica può aiutare nell'individuazione del fondamento logico-giuridico dell'obbligo di autofatturazione e versamento dell'imposta che la legge pone a carico dell'acquirente. La peculiarità della situazione è costituita dal fatto che, nei casi di nomina del rappresentante fiscale (v. par. succ.), nonché – in modo assolutamente evidente – in caso di identificazione diretta, il cedente non residente assume a tutti gli effetti la piena soggettività passiva (intendendosi con ciò l'imputazione soggettiva delle operazioni soggette ad IVA) nel nostro Paese, effettuando un'operazione che ha le caratteristiche oggettive, soggettive e di territorialità richieste dall'art. 1 d.p.r. n. 633/72. E ciò, si ritiene, non può non valere anche per le ipotesi in cui, non avendo il cedente nominato un rappresentante e non essendosi egli identificato direttamente, si applica il *reverse charge*⁵. Ciononostante, per un fatto esclusivamente ascrivibile al cedente – e cioè il non aver nominato un rappresentante e il non essersi identificato

⁴ Si rinvia sul punto a SALVINI, *Rivalsa, detrazione e capacità contributiva dell'imposta sul valore aggiunto*, in Riv. Dir. Trib. '93, 1287.

⁵ A causa dei mutamenti intervenuti nella normativa comunitaria ed interna sul punto, sembrerebbe non più attuale la osservazione di DI PIETRO *La responsabilità tributaria*, in Tratt. Dir. Comm. dir. da Galgano, vol. XIX, Padova 1994, 232 ss., del tutto condivisibile se riferita al sistema previgente, secondo la quale è solo la nomina del rappresentante fiscale che fa acquisire al non residente la qualifica di soggetto passivo IVA in Italia, con riguardo all'aspetto sostanziale della soggettività e non alla mera debenza dell'imposta. Si veda, sulla dissociazione tra una soggettività passiva IVA "in senso stretto" e "in senso lato", SAMMARTINO – COPPA, *Valore Aggiunto (imposta sul)* in Noviss. Dig. It.

direttamente – il debito di imposta non sorge in capo ad esso cedente ma, in via esclusiva, in capo all'acquirente. Si noti che ciò non accade nelle ipotesi di *reverse charge*, esaminante nel par. succ., in cui l'obbligo dell'acquirente nasce per il solo effetto della legge, senza che la fattispecie sia integrata da un comportamento (negativo) del cedente.

Anche in questo caso, può dunque porsi un problema di razionalità della scelta di porre in via eccezionale, e perdipiù per un fatto a lui non imputabile, l'onere dell'imposta a carico dell'acquirente.

2.3. - Tipologia n. 3

La responsabilità per l'imposta del rappresentante fiscale va considerata sotto due distinti profili. In primo luogo, come un ordinario rappresentante, egli agisce per il rappresentato ai fini dell'applicazione dell'IIVA, con riferimento alle operazioni tanto attive quanto passive che il rappresentato decide di "veicolare" tramite di esso. In secondo luogo, egli ha anche una responsabilità solidale per l'imposta. Questa responsabilità, proprio in quanto si aggiunge a quella del soggetto passivo non residente che agisce attraverso il rappresentante medesimo, non pone particolari problemi sotto il profilo della sua giustificazione logico-giuridica. Il soggetto passivo non residente resta l'esclusivo titolare delle relative situazioni attive e passive, e la responsabilità solidale si manifesta, va sottolineato, per l'effetto di un atto di autonomia privata (mandato) intercorrente tra rappresentato e rappresentante.

Diversa è la situazione dei soggetti acquirenti cui fa capo la responsabilità solidale prevista dall'art. 60 *bis* d.p.r. n. 633/72, che ovviamente non assumono tale responsabilità in quanto rappresentanti del cedente. In questo caso, la responsabilità solidale sorge quindi non per effetto di rappresentanza, ma per effetto di particolari caratteristiche oggettive dell'operazione che ne segnalano la pericolosità fiscale, in particolare per quanto attiene alle loro possibile riconduzione alle c.d. "frodi carosello", caratterizzate dalla molteplicità di passaggi (di norma fittizi) di merci tra diversi Paesi comunitari e dalla evasione d'imposta dei soggetti intermedi. Quindi nel caso in esame la responsabilità solidale dell'acquirente è giustificata da un suo coinvolgimento – oggettivamente presunto – in un'operazione che mostra profili patologici.

Assolutamente peculiare rispetto all'attuale sistema dell'IVA è l'applicazione che la Dir. n. 69/2006 fa del meccanismo del *reverse charge*, individuando molteplici settori in cui esso può essere applicato dagli Stati membri, e soprattutto rendendolo applicabile alle operazioni interne, con dichiarate finalità antifrode. Pertanto, mentre si era ritenuta prima sufficiente l'estensione all'acquirente della responsabilità per l'imposta in via solidale e solo in casi comunque connotati dalla sua presunta consapevolezza dell'illecito, si trasforma tale responsabilità da solidale ad autonoma e si prescinde dalla presenza di elementi oggettivi che connotino tale consapevolezza.

3. - Conclusioni: la crisi dell'IVA e il rimedio del *reverse charge*

La crisi del sistema IVA si manifesta proprio nella sua caratteristica essenziale e fondante, quella della neutralità dell'imposta. Tale neutralità consente infatti la "circolazione" di beni, in ambito interno o comunitario, senza onere di imposta. A ciò si accompagna la diffusa patologia dell'evasione di imposta, spesso nel quadro di più ampi fenomeni frodati in cui all'evasione si accompagnano espedienti fraudolenti idonei a consentire la monetizzazione da parte dell'acquirente, in danno dell'Erario, dell'imposta non versata dal cedente. In queste ipotesi viene nella massima evidenza il fatto che la collusione tra cedente ed acquirente può spezzare l'ordinario collegamento che esiste tra debito d'imposta del cedente e credito di imposta dell'acquirente.

Emerge dunque da questo quadro la necessità di coinvolgere attraverso il *reverse charge* l'acquirente – cioè il soggetto che può vantare il credito di imposta nei confronti dell'Erario – nella debenza dell'imposta normalmente dovuta dal cedente. Peraltro, in una fase in cui tale coinvolgimento non ha (ancora) assunto una veste ordinaria, si pone il problema della consapevolezza dell'acquirente dell'esistenza di un eventuale meccanismo frodatario di cui il suo fornitore sia parte. Consapevolezza che viene dimostrata mediante elementi oggettivi, ed in particolare laddove il prezzo della merce acquistata sia inferiore al valore normale.

Con il che la crisi del sistema tocca anche un altro dei pilastri su cui l'IVA si fonda, e cioè quello per cui la base imponibile è costituita dal corrispettivo. Ed infatti, anche a prescindere dalle ipotesi di responsabi-

lità solidale dell'acquirente, in uno con la ricordata estensione del meccanismo del *reverse charge*, la Dir. n. 69/2006, ha anche previsto la possibilità per gli Stati membri di applicare il valore normale alle transazioni tra parti correlate. E ciò, ancora una volta, allo scopo di scoraggiare la collusione delle parti dell'operazione IVA in danno dell'Erario.

In questo quadro vanno tra l'altro inseriti alcuni recenti provvedimenti della "manovra d'estate" (d.l.n. 223/06 conv. dalla l.n. 248/06), quali l'attrazione nell'esenzione delle cessioni e locazioni di immobili strumentali (prevista dalla VI Direttiva) con la finalità di evitare la loro "circolazione senza onere dell'imposta", l'applicazione in sede di accertamento del valore normale alle cessioni di immobili, il *reverse charge* nei subappalti, le cautele nell'attribuzione della partita IVA.

Si tratta di misure molto criticate e probabilmente non a torto, stanti le loro modalità tecniche di attuazione e – per quanto attiene la previsione relativa al valore normale – la loro maggiore estensione rispetto a quanto consentito dall'ordinamento comunitario. Non va tuttavia a mio avviso sottovalutato, nel giudizio complessivo sulla manovra, il fatto che tali misure tentano di dare soluzioni a problemi di concreto funzionamento dell'IVA molto rilevanti, e soluzioni sostanzialmente conformi all'orientamento europeo.

Le soluzioni finora adottate in sede comunitaria non appaiono tuttavia sufficienti per la soluzione del problema, specie in assenza di efficaci misure di cooperazione tra le autorità fiscali dei Paesi membri. Tuttavia le soluzioni più radicali proposte, come lucidamente rilevato dalla Commissione europea (COM. (2004) 260 def.), minano le fondamenta stesse del sistema dell'IVA, comportando una applicazione generalizzata del *reverse charge* e quindi un sostanziale annullamento della caratteristica struttura plurifase del tributo.

Già nel momento attuale, che deve probabilmente definirsi di transizione – anche se non è chiaro verso quale assetto definitivo – l'introduzione e il progressivo ampliamento dei meccanismi di *reverse charge* sembra comunque porre dei problemi non irrilevanti di tenuta della logica complessiva che ispira il tributo.

La sempre più accentuata divaricazione tra il soggetto che pone in essere l'operazione imponibile e colui che è chiamato a corrispondere all'Erario l'IVA gravante su di essa sembra infatti imporre, se non nell'ordinamento comunitario, quantomeno in quelli degli Stati membri anche alla luce dei principi costituzionali, una complessiva rimediazione dei rapporti intercorrenti tra soggettività passiva "sostanziale" e obbligazione tributaria.