

Reverse charge

Il «reverse charge» nelle prestazioni di servizi transnazionali

di Livia Salvini

La direttiva 2008/8/CE ha introdotto, per le prestazioni di servizi da assoggettare ad IVA nello Stato del committente, un meccanismo di inversione contabile («reverse charge»), in base al quale il **prestatore** effettua in detto Stato un'operazione non soggetta ad IVA (con diritto di detrazione e obbligo di fatturazione) e il **committente soggetto passivo** stabilito nello Stato è **debitore** dell'imposta. Sotto il profilo della **responsabilità del prestatore** e del **committente**, il nuovo sistema sembra porre **oneri probatori** sull'applicabilità del regime del «reverse charge» soprattutto a carico del primo, coerentemente con il fatto che il **prestatore** pone in essere operazioni che tecnicamente sono qualificate come non soggette, ma che in effetti integrano il fatto generatore del tributo.

La direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 (cd. «direttiva Servizi») ha radicalmente mutato il regime IVA delle prestazioni di servizi transnazionali, adottando - come è noto - il criterio generale di applicazione dell'imposta nel luogo del committente, se soggetto passivo IVA, in luogo dell'opposto criterio generale del luogo del prestatore. Quest'ultimo criterio resta in vigore solo per le prestazioni effettuate nei confronti di committenti non soggetti passivi, intendendosi per tali i soggetti non identificati ai fini IVA.

Per l'attuazione di tale criterio, che comporta nella sostanza la tassazione ordinaria del servizio nello Stato di destinazione, il legislatore comunitario ha scelto un metodo diverso da quello adottato per le cessioni di beni transnazionali. Ed infatti, in quest'ultimo caso il criterio di tassazione nel Paese di destinazione è stato realizzato attraverso la non imponibilità delle cessioni e l'assoggettamento ad imposta dell'operazione effettuata dal cessionario (acquisto intracomunitario o importazione). In capo al cessionario si viene quindi a verificare un vero e proprio fatto generatore del tributo; nel caso delle operazioni intracomunitarie si verificano così due fatti generatori, uno in capo al cedente (operazione non imponibile) e uno in capo all'acquirente soggetto passivo (di norma, operazione

imponibile). Invece, per le prestazioni di servizi da assoggettare ad imposta nello Stato del committente si applica ora, ai sensi dell'art. 196 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di rifusione della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, cd. VI direttiva) come sostituito dalla direttiva 2008/8/CE, un meccanismo di inversione contabile (*reverse charge*), in base al quale il prestatore effettua in detto Stato un'operazione non soggetta ad IVA (con diritto di detrazione e obbligo di fatturazione) e il committente soggetto passivo stabilito nello Stato è debitore dell'imposta. Nella sostanza, viene generalizzato e soprattutto, come si dirà, viene reso obbligatorio e soggetto a monitoraggio il meccanismo di inversione contabile che prima vigeva facoltativamente per il caso in cui, in deroga alle regole ordinarie, le prestazioni di servizi erano soggette ad imposta nello Stato del committente.

Come si vedrà meglio, sotto il profilo della responsabilità del prestatore e del committente, il nuovo sistema sembra porre oneri probatori sull'applicabilità del regime del *reverse charge* soprattutto a carico del primo, coerentemente con il

Livia Salvini - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università G. Carli - Luiss di Roma - Avvocato in Roma

Reverse charge

fatto che, come si è visto, il prestatore pone in essere operazioni che tecnicamente sono qualificate come non soggette, ma che in effetti integrano il fatto generatore del tributo. È invece addossato al committente, essenzialmente, l'onere di carattere sostanziale di determinare l'imposta dovuta: come afferma la direttiva 2008/8/CE nel settimo *considerando*, il soggetto passivo che usufruisce di servizi prestati da una persona non stabilita nello stesso Stato membro «dovrebbe esso stesso valutare il corretto importo dell'IVA dovuta sul servizio acquistato».

Il recepimento della direttiva Servizi

Le disposizioni della direttiva 2008/8/CE, benché entrate in vigore per la maggior parte il 1° gennaio 2010, sono state recepite da parte del legislatore nazionale solo con il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18 (1), la cui pubblicazione è stata preceduta dalla divulgazione di bozze, non tutte conformi al testo poi emanato. Tale decreto ha recepito, oltre alla direttiva in esame, anche altre due direttive, in materia di rimborsi a non residenti (2008/9/CE del 12 febbraio 2008) e in materia antifrode (2008/117/CE del 16 dicembre 2008). In questa situazione di vuoto legislativo interno, che è perdurata per oltre un mese, si applicano comunque, naturalmente, le norme comunitarie, se ed in quanto *self executing*. Di ciò ha dato atto l'Agenzia delle entrate con la circolare 31 dicembre 2009, n. 58/E (1).

Per quanto riguarda i profili più prettamente operativi, la mancata pubblicazione del decreto in questione aveva evidentemente precluso l'emanazione dei provvedimenti amministrativi concernenti gli adempimenti e la modulistica. In questa situazione, il disorientamento dei contribuenti è stato perlomeno mitigato dalla circolare 17 febbraio 2010, n. 5/E (1), con cui l'Agenzia delle entrate ha richiamato, con riferimento alle sanzioni per l'inesatta o incompleta compilazione degli elenchi Intrastat, l'esimente dell'obiettiva incertezza, ai sensi dello Statuto del contribuente.

Il D.Lgs. n. 18/2010 contiene poi le disposizioni di recepimento di alcune norme comunitarie, tanto introdotte o modificate dalle direttive del 2008, quanto già presenti nella direttiva 2006/112/CE, che non sono *self executing*, in quanto gli Stati membri hanno la facoltà e non l'obbligo di adot-

tarle. Si deve al riguardo ritenere che tali ultime disposizioni non siano applicabili fino alla data in cui il decreto è entrato in vigore (20 febbraio 2010), benché il suo art. 5 preveda per quasi tutte le disposizioni - e comunque per quelle che qui interessano - la decorrenza dal 1° gennaio 2010. Tale decorrenza retroattiva tuttavia contrasterebbe, ancora prima che con lo Statuto del contribuente, con la stessa natura dell'IVA, quale imposta che si applica alle singole operazioni, con il regime e con gli adempimenti previsti dalla legge nel momento in cui esse si considerano effettuate.

Non vi è dubbio, tuttavia, che il sovrapporsi, nel decreto, di previsioni aventi (implicitamente) diversa decorrenza non possa non acuire il disorientamento degli operatori, che per 40 giorni sono stati privi di riferimenti nella normativa interna vigente ed impossibilitati anche a fare affidamento nelle disposizioni contenute nella bozza di decreto che è stata divulgata dalla stampa. In tale situazione non sembra dubbio che la non irrogabilità delle sanzioni debba estendersi dalla compilazione della modulistica agli aspetti sostanziali dell'applicazione del tributo.

La regola generale sull'inversione contabile per operazioni con soggetti non residenti

La regola generale sull'inversione contabile nei rapporti con non residenti, contenuta nell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come riformulato dal decreto in esame, ha subito rilevanti modifiche rispetto alla formulazione vigente, in parte da ricondurre a previsioni cogenti della direttiva Servizi, ed in parte a scelte del legislatore italiano nell'ambito di facoltà concesse dalla direttiva 2006/112/CE.

Il nuovo secondo comma prevede in particolare che «gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ... sono adempiuti dai cessionari o committenti». Naturalmente, per stabilire quali cessioni di beni e prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato si deve fare riferimento alle regole (che non rientrano nell'oggetto del presente

Nota:

(1) In Banca Dati BIG, IPSOA.

Reverse charge

intervento) in materia di territorialità, sia per le cessioni di beni che, come riscritte dalla direttiva, per le prestazioni di servizi. Per queste ultime bisogna stabilire - e naturalmente ciò influisce sull'applicabilità o meno del regime dell'inversione contabile e sulla relativa decorrenza temporale - se si tratta di regole *self executing*, immediatamente applicabili, ovvero di regole che il legislatore italiano ha deciso di adottare in base a facoltà concesse dalle disposizioni comunitarie (ad es. quelle che prevedono il criterio dell'utilizzo per le telecomunicazioni e la teleradiodiffusione), come sopra chiarito.

Per quanto attiene più specificamente al *reverse charge*, si deve notare che il nuovo secondo comma differisce da quello previgente in modo assai significativo.

Ed infatti, prima delle attuali modifiche l'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 prevedeva, con riferimento alle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti, l'inversione contabile cd. facoltativa: il *reverse charge* si applicava infatti solo se il non residente non si era identificato direttamente, ovvero non aveva un rappresentante fiscale in Italia (art. 17, secondo e terzo comma). Ora, invece, l'inversione contabile diventa obbligatoria e non dipende più da una scelta del non residente.

Il nuovo art. 17, secondo comma, è però frutto del recepimento di due diverse disposizioni comunitarie, una obbligatoria e l'altra opzionale.

La disposizione *self executing* è il nuovo art. 196 della direttiva 2006/112/CE, come sostituito dalla «direttiva Servizi», che prevede appunto l'inversione contabile per le prestazioni di servizi (che si considerano effettuate nel territorio dello Stato) rese a soggetti passivi. Per questa parte, quindi, le modifiche all'art. 17 debbono ritenersi immediatamente operanti, e dunque vigenti - come la direttiva dispone - dal 1° gennaio 2010. Questa osservazione sull'efficacia naturalmente riguarda la norma sull'inversione contabile in sé considerata; come si è accennato, peraltro, non tutte le disposizioni comunitarie sulla territorialità delle prestazioni di servizi recepite con il decreto sono di immediata applicazione. L'efficacia delle disposizioni sulla territorialità, nel caso in cui sia subordinata alla pubblicazione del decreto perché oggetto di una

scelta opzionale accordata dalla direttiva, naturalmente «trascina» con sé anche l'efficacia delle norme sulla inversione contabile.

Per le cessioni di beni, invece, l'Italia ha ora deciso di avvalersi della facoltà che già era concessa dall'art. 194 della direttiva 2006/112/CE, che prevede la possibilità di disporre anche per le cessioni di beni effettuate nello Stato da non residenti (e dunque non soggette, ovviamente, al regime dell'IVA intracomunitaria per carenza dei relativi requisiti) l'inversione contabile obbligatoria. Il *reverse charge* obbligatorio per le cessioni di beni è dunque entrato in vigore il 20 febbraio 2010, giorno successivo a quello di pubblicazione in *G.U.* del D.Lgs. n. 18/2010, e non il 1° gennaio 2010.

Le regole in presenza di stabile organizzazione

La regola generale sopra commentata - e quindi il *reverse charge* - non si applica quando il soggetto non residente che effettua un'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) territorialmente rilevante in Italia ha nel territorio dello Stato una stabile organizzazione.

Riprendendo anche le modifiche recentemente apportate all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 dal D.L. 25 settembre 2009, n. 135 (2), il nuovo art. 17 (che per questa parte sembra riflettere norme di immediata applicazione) prevede, nel terzo comma, che qualora l'operazione sia effettuata da un soggetto non residente e senza stabile organizzazione gli obblighi in materia di IVA debbono essere da questi adempiuti, tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta.

Il nuovo quarto comma prevede poi che né la regola generale sul *reverse charge*, né la regola appena indicata di cui al terzo comma si applicano quando le operazioni siano effettuate «per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato» (3).

Le due regole ora indicate non appaiono invero perfettamente complementari, e dunque non è chiarissimo cosa accada quando un soggetto non residente ha una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, e quindi non si applica il terzo

Note:

(2) Convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2009, n. 166.

(3) Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 58/E del 2009, cit.

Reverse charge

comma, ma l'operazione non è effettuata o ricevuta per il tramite della stabile organizzazione, per cui non si applica neanche il quarto comma. Si deve ritenere, sulla base dell'art. 44 della «direttiva Servizi», cui è conforme il nuovo art. 17, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, che una prestazione, qualora sia resa da un soggetto passivo italiano alla casa madre, si considera effettuata nello Stato in cui quest'ultima ha sede in base alla regola dello Stato del committente. Qualora invece l'operazione sia effettuata in Italia dalla casa madre, nei confronti di un soggetto passivo, si applica l'inversione contabile.

Non sembrano tuttavia compatibili con questa interpretazione le istruzioni emanate il 28 dicembre 2009 (4) per l'identificazione diretta ai fini IVA, per le quali in presenza di stabile organizzazione in Italia anche le operazioni effettuate o ricevute dalla casa madre devono necessariamente confluire nella posizione IVA della stabile.

Le modalità operative

Come si è accennato, una particolarità del nuovo regime dell'inversione contabile sta nel fatto che il prestatore non residente, il quale effettua un'operazione non soggetta con diritto di detrazione, deve comunque emettere una fattura, con indicazione della causale di non assoggettamento ad IVA.

Il committente in *reverse charge*, da parte sua, emetterà una vera e propria autofattura, non integrando la fattura emessa dal prestatore, come accade invece per gli acquisti intracomunitari di beni.

Ma il più incisivo cambiamento rispetto alla situazione attuale sta nel fatto che il prestatore di servizi a soggetti non residenti, pur conservando il diritto alla detrazione dell'imposta, non effettua più, *in parte qua*, operazioni attive; come si è visto, le operazioni da questi effettuate sono ora qualificate come non soggette. Non essendo quindi prevista in suo favore la facoltà di acquistare nei limiti del *plafond* senza applicazione dell'IVA - come accade invece per chi effettua cessioni di beni all'esportazione o intracomunitarie non imponibili -, il prestatore rimarrà inciso dall'anticipazione finanziaria dell'imposta. Questa situazione appare gravosa soprattutto per i contribuenti italiani che, effettuando servizi «generici», prima ponevano in essere operazioni imponibili in Italia. Ne risultano

inoltre penalizzati i soggetti non residenti e senza stabile organizzazione che acquistano beni e servizi in Italia e li rivendono sempre nel territorio dello Stato (triangolazioni Italia-Italia), perché con il nuovo sistema saranno gravati da un'IVA sugli acquisti che dovranno richiedere in rimborso, non potendola compensare con l'IVA sulle vendite, per le quali, in base al nuovo art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, si applicherà sempre il *reverse charge*.

Ponendosi dal punto di vista del prestatore del servizio italiano, è decisivo sapere - per stabilire se l'operazione andrà o meno assoggettata ad IVA in Italia - se il committente sia o meno soggetto passivo nel suo Paese di residenza. Si noti, al riguardo, che le nuove regole di territorialità si applicano indipendentemente dal fatto che il committente non residente sia comunitario o extracomunitario.

Il prestatore dovrà dunque acquisire - per essere certo di non dover applicare l'IVA italiana - idonea prova della qualifica di soggetto passivo della controparte, se comunitaria, attraverso la comunicazione e la verifica attraverso il sistema VIES (5) del suo numero identificativo IVA. Le nuove regole di territorialità prevedono comunque che sia sufficiente, per l'applicazione dell'inversione contabile, che il committente sia identificato ai fini IVA, anche se - essendo per esempio un ente commerciale - l'acquisto non inerisce alla attività soggetta all'imposta; ciò può perlomeno semplificare gli accertamenti spettanti alla controparte.

Se il committente è invece un soggetto extracomunitario, si ritiene che dovrà essere da questi trasmessa, e naturalmente conservata dal prestatore, una idonea certificazione della propria soggettività passiva rilasciata dall'Autorità fiscale del suo Paese per evitare l'applicazione dell'IVA italiana.

Si occupa di tali questioni la bozza di Regolamento COM (2009)672 per l'attuazione della direttiva 2006/112/CE, che pone a carico del prestatore la responsabilità di verificare le informazioni fornite dal committente. Si tratta di un testo normativo non ancora emanato: tuttavia esso può costituire già attualmente un utile punto di riferimento, perché vertendo - per la parte che qui interessa - sul

Note:

(4) Agenzia delle entrate, provvedimento 28 dicembre 2009.

(5) VAT Information Exchange System.

Reverse charge

tema della prova, appare suscettibile di costituire una base per l'interpretazione e l'applicazione dei relativi principi generali oggi vigenti, in mancanza di regole specifiche.

Si può qui solo accennare al fatto che l'art. 21 della bozza di Regolamento si occupa della determinazione dello *status* di soggetto passivo del destinatario, quando tale *status* determina il luogo di applicazione dell'IVA alle prestazioni di servizi, ponendo l'onere di accertarlo in capo al prestatore. L'art. 21 prevede in proposito che il prestatore abbia agito in buona fede nell'effettuare tale accertamento con riferimento ad un committente comunitario se ha acquisito il numero di identificazione IVA del cliente, se ha ottenuto una conferma di validità di tale numero e se «ha effettuato una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le procedure di sicurezza esistenti».

Ancora più articolati sono gli oneri posti dall'art. 21 a carico del prestatore quando il committente non sia comunitario, vertendo - anche alternativamente - sull'attestazione delle competenti Autorità fiscali del Paese di residenza del committente sullo *status* di soggetto passivo, ovvero su «prove provenienti dal sito internet del destinatario attestanti che questi svolga un'attività economica».

Ulteriori oneri vengono poi posti a carico del prestatore per individuare il luogo di stabilimento del committente, qualora la prestazione di servizi sia ivi imponibile, con onere di verificare l'esattezza delle informazioni fornite dal committente (art. 26 della bozza di Regolamento).

Ed ancora, qualora i servizi siano prestati ad una stabile organizzazione, il prestatore deve accertare (art. 28 della bozza di Regolamento) se i servizi sono effettivamente prestati ad una stabile, mentre, se il committente dispone di più stabili organizzazioni in più Stati, spetta a quest'ultimo stabilire a quale di esse i servizi sono destinati, «a meno che non esistano prove di abuso di diritto».

Rimandando alla lettura della bozza di Regolamento per ulteriori dettagli, non si può non rilevare conclusivamente come il prestatore che pone in essere operazioni non soggette ad IVA sia gravato da oneri probatori assai incisivi, passibili di dare luogo a contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria su temi come quelli dell'effettivo *status* di soggetto passivo del committente, specie

se non comunitario, che ricordano - ed il paragone non è confortante per i contribuenti - quelli assai controversi previsti in materia di imposte sui redditi per le CFC e per le operazioni con soggetti residenti in Paesi *black list*.

Queste considerazioni richiamano un tema ulteriore, quello del regime sanzionatorio in caso di non corretta applicazione da parte del prestatore italiano di questa nuova forma di inversione contabile.

I profili sanzionatori

Il D.Lgs. n. 18/2010, avendo ad oggetto esclusivamente il recepimento della normativa comunitaria, non si occupa dei profili sanzionatori. Tali profili dovranno tuttavia - si ritiene - essere quanto prima affrontati dal legislatore, poiché l'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nel disciplinare le violazioni in materia di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni ai fini IVA, detta una disciplina sanzionatoria del *reverse charge* che appare modellata sull'inversione contabile «interna», anche se - stante il riferimento all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 contenuto nell'art. 6, comma 9-*bis* - essa risulta applicabile anche al nostro caso.

In particolare, l'art. 6, comma 9-*bis*, prevede l'irrogazione di una sanzione dal 100 al 200% dell'imposta nel caso di mancato assolvimento dell'IVA con il regime dell'inversione contabile, ma con una significativa mitigazione al 3% dell'imposta laddove l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dalla controparte. Nella logica di questa norma si tratta, evidentemente, di un'IVA irregolarmente assolta in Italia. Si tratterà allora di stabilire se una analoga, giusta mitigazione per chi erroneamente non ha assolto l'IVA in *reverse charge* sarà applicabile anche laddove l'IVA sia stata irregolarmente assolta nello Stato della controparte non residente.

Per prevedere ciò, tuttavia, servirà una integrazione del dettato normativo, in mancanza della quale nessuna mitigazione risulta attualmente applicabile. Non dovrebbe tuttavia costituire un ostacolo a questa soluzione normativa il fatto che nel nostro caso l'IVA sarebbe stata assolta all'estero (perlomeno ove la controparte sia comunitaria), poiché la logica della nuova disciplina comunitaria dei servizi transnazionali è - naturalmente - comunque quella della neutralità dell'applicazione dell'imposta.

Reverse charge

In ogni caso, dovrebbe evitarsi di reiterare anche in questa nuova ipotesi il trattamento sanzionatorio, ingiustificatamente penalizzante e contrario al principio comunitario di proporzionalità tra illecito e sanzione, attualmente vigente - perlomeno secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria - per le violazioni in materia di acquisti intracomunitari, assoggettate al pagamento della sanzione piena per omessa fatturazione; e ciò anche se da esse non consegue alcuna evasione di

imposta, stante il diritto del soggetto passivo, sancito dalla giurisprudenza comunitaria (sentenza «Ecotrade») (6), alla detrazione dell'imposta anche in caso di accertamento di omessa autofatturazione.

Nota:

(6) Corte di giustizia UE, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, in *GT - Riv. giur. trib.* n. 8/2008, pag. 651, e in *Banca Dati BIG, IPSOA*.

RIVISTE

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria

La più completa raccolta di giurisprudenza tributaria commentata dai maggiori esperti

Direzione scientifica: Cesare Glendi

GT – Rivista di giurisprudenza tributaria offre con periodicità mensile:

GUIDA AL CONTENZIOSO, per affrontare le diverse fasi del processo tributario e conoscere gli orientamenti dei giudici sulle **questioni più rilevanti nella consulenza e nella pianificazione fiscale**.

DOCUMENTAZIONE COMMENTATA, con i **testi delle sentenze** più attuali della **Corte di giustizia UE**, della **Corte costituzionale**, di **legittimità e di merito in materia fiscale**, tutte **massimate** e corredate da commenti e note d'Autore.

ORIENTAMENTO DELLA GIURISPRUDENZA ITALIANA, sui temi di maggior rilevanza giuridica, grazie alla Rassegna delle Sezioni Unite e all'Osservatorio trimestrale, consolidato anche on-line, curati dal prof. Cesare Glendi.

RIGORE SCIENTIFICO E OPERATIVITÀ, un autorevole supporto interpretativo ed una

guida che accompagna il professionista nell'esercizio dell'attività contenziosa.

L'abbonamento alla rivista comprende il servizio **dottrina on-line** che offre direttamente dalla home-page:

- ✓ **Rivista in anteprima**, il PDF della rivista ancora in fase di stampa;
- ✓ **La consultazione on-line dei contenuti della rivista**, grazie alla ricerca a testo libero, per autore o anno di pubblicazione.

www.ipsoa.it/gtonline

Periodicità: mensile

Abbonamento annuale: € 210,00

Ipsoa, pagg. 88

Per informazioni:

- **Servizio Informazioni Commerciali:**
(tel. 02.82476794 - fax 02.82476403)
- **Agenzia Ipsoa di zona**
(www.ipsoa.it/agenzie)
- **www.ipsoa.it**

