

di **ALBERTO BRANCHETTI**

Debitore d'imposta Iva: analisi di alcune fattispecie particolari

Il debitore dell'Iva ai sensi dell'art. 17 D.P.R. 633/1972 nei rapporti B2B e le regole da seguire nei rapporti con soggetti residenti all'estero.

In attesa di conoscere quale sarà la versione definitiva del *"Testo Unico Iva"* in attuazione della L. 111/2023, leggasi *"delega del governo per la riforma fiscale"*, posto in consultazione con comunicato stampa del 13.03.2024, con il presente contributo si vuole analizzare la figura del debitore d'imposta Iva, nei rapporti con operatori non residenti nel territorio dello Stato (*Business-to-Business o B2B*) e le diverse eccezioni che nel tempo, tra prassi e interpelli, si sono succedute per stabilire qual è la figura del *"vero"* soggetto passivo sottoposto al cosiddetto *"reverse charge o inversione contabile"*.

Innanzitutto, si deve partire analizzando **l'art. 17 D.P.R. 633/1972**, nelle connotazioni dei suoi commi che vanno dall'1 al 9. Si precisa altresì che il *"debitore d'imposta"* è **il soggetto in capo al quale sorge il debito Iva** e che, conseguentemente, deve porre in essere tutti gli adempimenti del caso, fatturazione ecc.; l'art. 17, c. 1 D.P.R. 633/1972 enuclea, senza alcuna distinzione fra soggetti *"stabiliti"*, *"non residenti"*, *"residenti"* e *"stabili organizzazioni"* quanto di seguito: *"L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'Erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo"*.

Per cui, anche se indirettamente, si evince che i debitori d'imposta per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia (ai sensi degli artt. da 7 a 7-octies D.P.R. 633/1972) non sono soltanto i **soggetti passivi residenti**, ma anche **quello "non residente" e le "stabili organizzazioni"** sempre di soggetti non residenti che effettuano operazioni imponibili Iva.

Ma, accanto alla figura generica di cui al comma 1, nei rapporti internazionali il debitore d'imposta (per motivi di pura semplificazione) si rinviene nel **soggetto passivo stabilito in Italia** ai sensi del successivo comma 2 dell'art. 17. Infatti, in tale situazione il cosiddetto meccanismo della rivalsa Iva viene *"traslato"* nei confronti dei cessionari/committenti attraverso il *"reverse charge esterno"* (o semplificativo).

Vi è poi una particolare ipotesi per nulla scontata che si rinviene nella risposta all'interpello n. 582/2021, in cui si precisa domanda dell'interpellante rappresentante fiscale nella UE di una società Svizzera che opera in **regime del margine** (mercato delle opere d'arte), l'Agenzia osserva che, in tale situazione, il *reverse charge* (art. 17, c. 2 D.P.R. 633/1972) **non può applicarsi** per le cessioni di beni aventi a oggetto il regime del margine ai sensi del D.L. 41/1995, in quanto il cessionario non è in grado di determinare la base imponibile; pertanto, l'imposta è determinata e assolta dal non residente (si ricorda al tal fine per completezza che, ai sensi dell'art. 37, c. 2, del citato Decreto, infatti, non sono considerate operazioni intracomunitarie, bensì operazioni interne le cessioni effettuate da un cedente che, nel suo Stato UE di residenza, le assoggetta al regime del margine). Ai fini del cosiddetto *"esterometro"* in un incontro con la stampa specializzata (2023) gli acquisti di beni in regime del margine sono (se superiori a 5.000 euro) da inviare allo SDI con tipo documento TD19 e codice natura N2.2.

Altra eccezione ai sensi dell'art. 17, c. 3 è quando **il cessionario/committente dell'operazione è un altro soggetto non residente ovvero consumatore finale** (non soggetto passivo Iva): in tale altra eccezione sarà l'operatore non residente a doversi identificare in Italia o tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta e, di conseguenza, adempiere agli obblighi Iva nazionali.

Altra situazione in cui il *reverse charge* esterno semplificato con controparte cedente è un non residente è il caso in cui via sia in Italia una **stabile organizzazione** di quest'ultimo: se l'operazione è resa verso il soggetto residente ITA ma la stabile organizzazione **"non partecipa fattivamente"** all'operazione, il debitore sarà ITA attraverso l'inversione contabile ex art. 17, c. 2; se, viceversa, la stabile organizzazione del non residente **"partecipa"** all'operazione (si ricorda che, agli effetti Iva, la stabile organizzazione ai sensi della circolare 29.07.2011, n. 37/E è tale se utilizza proprie risorse *"tecniche ed umane"* in Italia per l'esecuzione dell'operazione sottostante), il debitore d'imposta sarà la stabile organizzazione che utilizzerà la propria partita Iva ricevuta in Italia. Ultimo aspetto, ma non di secondaria importanza (vedasi soprattutto la risoluzione 28.03.2012, n. 28/E) è quando ci si trova di fronte al