



FISCO

Il reverse charge salva il soggetto non residente dall'omessa dichiarazione IVA

L'inversione contabile, se applicata legittimamente, solleva dall'obbligo il non residente che ha svolto prestazioni per un soggetto passivo residente in Italia

/ Stefano COMELLINI

L'inversione contabile **esenta** il soggetto non residente nello Stato dall'obbligo di **dichiarazione IVA**. Il principio, pur non affermato espressamente, si ricava dalla sentenza della Cassazione n. 18518 depositata ieri.

Nel caso di specie, un cittadino francese, residente in Francia e titolare di partita IVA francese, aveva svolto prestazioni di servizi per un **soggetto passivo** residente in Italia. In applicazione del combinato disposto di cui agli artt. 17 e art. 7-ter del DPR 633/1972 con cui si è previsto il sistema dell'**inversione contabile** (c.d. "reverse charge"), l'IVA era stata versata dal committente e il soggetto non residente aveva sì fatturato ma **senza computare l'imposta**.

Successivamente, egli non provvedeva alla **dichiarazione IVA** e al **versamento della imposta**.

Al soggetto non residente veniva così contestato il reato di cui all'art. 5 ("Omessa dichiarazione") del DLgs. n. 74/2000 ai fini di **sequestro preventivo** a carico del medesimo; con il che egli proponeva ricorso avverso la misura cautelare reale sostenendo, per il particolare contesto, l'**insussistenza** dell'obbligo di dichiarazione.

La Cassazione ha accolto il ricorso annullando l'impugnata ordinanza cautelare.

Per la Suprema Corte, punto centrale è la **corretta interpretazione** del disposto dell'art. 17 DPR 633/1972 ove si prevede che gli **obblighi** relativi alle **cessioni di beni** e prestazioni di **servizi** effettuate, nel territorio dello Stato, da **soggetti non residenti** (non dotati di stabile organizzazione nel territorio dello Stato che partecipi all'operazione imponibile e di rappresentante fiscale ai fini IVA) a favore di soggetti passivi residenti sono adempiuti dai cessionari o committenti.

Si tratta dell'inversione contabile (o reverse charge) per la quale gli obblighi relativi al versamento dell'IVA sono a carico non di colui che esegue la prestazione – come di ordinario – ma di chi la **riceve** (cessionario/committente "liable to VAT" secondo il diritto europeo) al fine di evitare il rischio che quest'ultimo **porti in detrazione** un'imposta non versata dal cedente. Finalità che ha comportato di recente, come è

noto, un più ampio raggio di azione dell'istituto anche nel diritto interno (cfr. la seconda direttiva n. 2013/43Ue).

Ne consegue che tali obblighi incombono sui **cessionari o committenti** (che non siano consumatori finali), i quali, quindi, sono tenuti alla cosiddetta **autofatturazione** (o, ricorrendone i presupposti, alla numerazione e all'integrazione della fattura ricevuta dal fornitore estero senza l'indicazione dell'IVA) ed alla relativa **annotazione** sul libro delle fatture emesse, che vale come **assunzione** dell'obbligo di imposta da parte del cessionario, neutralizzata dall'annotazione nel registro degli acquisti, cui corrisponde il diritto del medesimo cessionario alla detrazione del corrispondente importo.

La questione se l'adempimento di tali obblighi di registrazione assolveva una funzione "sostanziale" – in quanto, compensandosi esse a vicenda, con l'**assunzione del debito** avente ad oggetto l'IVA a monte e la successiva detrazione dell'IVA a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione (così Cass. n. 24022/2013) – ovvero abbia natura "formale" (come già Cass. n. 8038/2013), per cui l'**esercizio della detrazione IVA** non può essere negato **in assenza** di un danno erariale è stato risolto, in quest'ultimo senso, dalla Corte di Giustizia Ue nella causa C-590/13 dell'11 dicembre 2014 (a cui la questione era stata devoluta dalla Cassazione con l'ordinanza n. 25035/2013) che ha trovato **immediata applicazione** nella giurisprudenza interna (cfr. C.T. Prov. Milano n. 11698/2014).

Tornando al caso in esame, la Cassazione ha annullato l'ordinanza impugnata per non essersi il giudice di merito soffermato a **valutare** se il ricorrente – come detto, cittadino francese, titolare di partita IVA francese e non residente nello Stato – avesse, o meno, **legittimamente** applicato il combinato disposto dei citati artt. 17 e 7-ter, comma 1, lett. a DPR 633/1972; con il che, in ipotesi affermativa, il ricorrente dovesse intendersi **sollevato dall'obbligo dichiarativo**, così venendo a cessare il *fumus* del reato contestato.