

La responsabilità del rappresentante fiscale IVA tra obblighi di garanzia e principio di proporzionalità (*)

The Liability of the VAT Fiscal Representative between Guarantee Obligations and the Principle of Proportionality

di Stefano Pavesi e Natascia Palumbo - 25 giugno 2026

Abstract

Prendendo avvio da una controversia attualmente pendente dinanzi al Tribunale dell'Unione Europea, concernente la compatibilità con il diritto unionale di talune forme di responsabilità attribuite – a livello nazionale – al rappresentante fiscale ai fini IVA, l'articolo sviluppa una riflessione critica sull'attuale disciplina italiana della rappresentanza IVA. L'analisi si concentra, in particolare, sull'impatto di tale disciplina in termini di proporzionalità, evidenziandone le principali criticità sistematiche in rapporto alle necessità di cautela fiscale.

Parole chiave: rappresentante fiscale, IVA, proporzionalità, cautela fiscale

Abstract

Starting from a dispute currently pending before the General Court of the European Union, concerning the compatibility of the local regime governing the liability of the VAT fiscal representative with EU law, this article develops a critical examination of the national rules on joint and several liability. The analysis focuses, in particular, on the impact of such a regime in terms of proportionality, highlighting its main structural shortcomings, in connection with the need of tax caution

Keywords: tax representative, VAT, proportionality, tax caution.

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. La rappresentanza fiscale IVA in Italia: funzione, natura e disciplina normativa. - 3. La responsabilità solidale del rappresentante fiscale: prospettiva IVA, penale e doganale. - 4. Proporzionalità della responsabilità solidale: criticità sistematiche. - 5. Conclusioni

1. Di recente, il Tribunale dell'Unione Europea è stato adito in merito all'interpretazione degli artt. 204 e 205 Direttiva 2006/112/CE (la "Direttiva IVA") alla luce del principio di proporzionalità.

Tali articoli disciplinano, a livello unionale, l'istituto della rappresentanza fiscale ai fini IVA, prevedendo che, qualora il debitore dell'imposta sia un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri possano consentire a tale soggetto di designare un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta (art. 204) e stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA (art. 205).

Di base, il rappresentante fiscale assolve ad una duplice funzione, ossia quella di interlocutore locale (da un lato) e di garante (dall'altro) circa l'assolvimento dell'IVA nello Stato in cui essa è dovuta, ove il debitore dell'imposta sia un soggetto stabilito altrove (Corte di Giustizia europea, sentenza 19 febbraio 2009, *Athesia Druck*, C-1/08).

La circostanza che tale figura sia chiamata a rispondere dell'assolvimento dell'IVA in luogo del rappresentato non stabilito è coerente con tale impostazione, ma pone dubbi in merito all'effettività del suo ruolo di garante ed alla proporzionalità della sua responsabilità nei casi in cui il ruolo effettivamente delegatogli sia fortemente circoscritto.

Proprio in relazione a tale ultimo aspetto, il Tribunale europeo è stato chiamato a pronunciarsi sulla compatibilità, con i principi unionali, della normativa IVA greca che impone ai rappresentanti fiscali di rispondere in solido con il debitore d'imposta del versamento dell'IVA, quando l'incarico loro conferito sia limitato alla sola presentazione delle dichiarazioni IVA, senza estendersi alla fatturazione e alla contabilizzazione delle operazioni. La disposizione, così descritta, non sembra contrapporsi al dettato della Direttiva IVA, ma ci stimola a valutare – in parallelo – se, da un lato, la normativa italiana in materia sia idonea a garantire la tutela erariale e se, dall'altro, la responsabilità che coinvolge il rappresentante fiscale sia proporzionata al ruolo concretamente ricoperto.

In ambito unionale, l'art. 193 Direttiva IVA individua nel cedente o prestatore di un'operazione imponibile il relativo debitore dell'imposta, ossia il soggetto cui è deputata la relativa applicazione. In alcuni casi – disciplinati dagli artt. 194 - 199, oltre al 202 – che non sono tuttavia di interesse per la presente trattazione, tale regola è derogata e l'acquirente applica l'IVA tramite *reverse charge*.

Nei casi ordinari che ci interessano, ossia quando il debitore dell'imposta è un cedente/prestatore stabilito in uno Stato diverso da quello in cui l'imposta è dovuta, l'art. 204 Direttiva riconosce che l'ordinamento nazionale consenta di designare un rappresentante IVA che assolve l'imposta localmente dovuta e ciò, in particolare, è richiesto quando il cedente/prestatore risiede in uno Stato con il quale non vige un accordo di reciproca assistenza. Inoltre, l'art. 205 Direttiva IVA accorda agli Stati membri la possibilità di attribuire al rappresentante la responsabilità in solido con il rappresentato, per l'assolvimento dell'IVA.

2. L'istituto della rappresentanza fiscale ai fini IVA e la relativa responsabilità solidale sono stati introdotti in Italia nel 1975, a seguito del recepimento delle integrazioni e correzioni di cui al D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 687.

Il ruolo del rappresentante fiscale è stato, quindi, concepito in un contesto storico non globalizzato, quando l'addebito dell'IVA in fattura era la regola normalmente applicata. Il contesto economico si è poi evoluto e la necessità di nomina del rappresentante si è ridotta, vista l'introduzione normativa della identificazione diretta per molti soggetti passivi non stabiliti (D.Lgs. n. 191/2002) e l'estensione

dell'inversione contabile, dal 2010, a tutte le cessioni e prestazioni effettuate da soggetti passivi esteri nei confronti di soggetti stabiliti in Italia.

L'attuale versione dell'art. 17, comma 3, D.P.R. n. 633/1972 (il "*Decreto IVA*"), prevede che i soggetti non residenti, che non si siano identificati direttamente ai sensi dell'art. 35-ter, possano adempiere gli obblighi ed esercitare i diritti derivanti dall'applicazione delle norme IVA mediante un rappresentante residente nel territorio dello Stato, da essi nominato e responsabile in solido con l'obbligato.

Oggi la rappresentanza fiscale si presenta, quindi, come soluzione opzionale per i soggetti stabiliti nella UE e per coloro che utilizzano tale istituto al fine di poter ottenere il rimborso dell'IVA assolta in Italia, ove non sussistano per loro degli strumenti alternativi. L'obbligo è ridotto ad una casistica residuale che tuttavia, paradossalmente, si presenta oggi – rispetto alle origini - più critica sotto il profilo del rischio erariale e della responsabilità solidale cui è soggetto, giacché la rappresentanza fiscale obbligatoria è riservata ai soli soggetti stabiliti fuori dall'UE che pongano in essere operazioni rilevanti ad IVA in Italia, nei confronti di consumatori finali o di soggetti stabiliti all'estero. Si pensi al caso al commercio elettronico B2C operato da soggetti extra-UE.

3. Il già citato art. 17, comma 3, Decreto IVA, dispone che il rappresentante risponda in solido «*con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto*», ossia tutti gli obblighi a carico dei contribuenti (Titolo II del Decreto), ivi comprese: la fatturazione, la registrazione delle fatture, la liquidazione e il versamento del tributo, oltre ai connessi obblighi dichiarativi.

In concreto, il rappresentante fiscale IVA non assume alcun ruolo nell'attività economica svolta dal soggetto non residente o nella gestione della sua impresa, limitandosi a coadiuvare il soggetto estero (che mantiene tale *status* anche se titolare di una partita IVA italiana), nell'adempimento degli obblighi IVA derivanti dalle operazioni effettuate nel territorio dello Stato, nonché nell'esercizio di tutti i relativi diritti.

A tanto ci aggiunga che la norma non richiede alcuna competenza tecnica specifica per ricoprire tale ruolo; al rappresentante IVA è, invero, richiesto solo di certificare il possesso di taluni requisiti di integrità e onestà.

In merito alla tutela sostanziale degli interessi erariali, ai rappresentanti IVA è ora richiesta la prestazione di una garanzia nella forma della cauzione su titoli di Stato (o garantiti dallo Stato) o della polizza fideiussoria, della durata di 48 mesi e per importi garantiti decisamente modesti (fino a 2 milioni di euro), se rapportati al potenziale danno che, ad esempio, potrebbe causare una ipotetica evasione fiscale da parte di un qualsiasi soggetto e-commerce, che abbia un rappresentante IVA in Italia. Invero, sotto tale profilo, anche ai soggetti rappresentati extraunionali è richiesta una garanzia, ma della durata non inferiore a 36 mesi e per un valore massimale minimo di 50mila euro. In altri termini, il rappresentante non sembra costituire una valida tutela degli

interessi erariali né sotto il profilo delle competenze, né per l'aspetto patrimoniale, essendo invero sufficiente che sia una persona "rispettabile" all'atto della nomina. Cionondimeno, la responsabilità del rappresentante è sostanziale, giacché non si limita al rispetto dei soli adempimenti formali, ma si estende al versamento del tributo dovuto dal soggetto passivo (ris. 12 settembre 2002, n. 301/E del), anche eventualmente per importi largamente superiori a quelli garantiti. Tale responsabilità si estende al corretto adempimento degli obblighi IVA connessi alle operazioni che lo vedono obbligatoriamente coinvolto (quali, ad esempio, le cessioni territoriali nei confronti di consumatori finali) ed è estesa al corretto adempimento della normativa IVA in merito al suo coinvolgimento opzionale, ad esempio per l'esercizio della detrazione IVA e il conseguente rimborso dell'imposta assolta in Italia su acquisti e importazioni.

La prassi dell'Amministrazione finanziaria (cfr. circ. n. 13/E/1994) ha escluso che la responsabilità del rappresentante IVA potesse estendersi ad operazioni che non lo vedano direttamente partecipe, sicché lo stesso non risponde di operazioni che non assumono rilevanza territoriale in Italia (cfr. ris. n. 66/E/2002) o che intervengano direttamente tra il soggetto estero rappresentato ed un soggetto passivo IVA stabilito in Italia. In tali casi, il rappresentante non ha nemmeno contezza delle operazioni, giacché le prime non assumono rilevanza IVA in Italia mentre le seconde lo vedono escluso dall'onere della fatturazione, come chiarito dalla ris. n. 21/E/2015.

Anche la giurisprudenza di legittimità circoscrive la responsabilità del rappresentante alle sole operazioni per le quali è obbligato ad adempiere, in ragione del mandato conferitogli, in luogo del debitore d'imposta. Diversamente, ad esso non dovrebbe ascrivere alcuna responsabilità in merito a circostanze delle quali non è mai venuto a conoscenza (*inter alia*: Cass. civ., sent. n. 8122/2001, sent. n. 20589/2020, ord. n. 591/2024, ord. n. 591/2024).

Sancito tale principio, la stessa Corte di Cassazione sostiene, però, che la mancata ingerenza del rappresentante fiscale nello svolgimento delle attività del soggetto non residente non possa essere sufficiente ad escluderne la solidale responsabilità, in quanto essa deve essere valutata anche con riguardo al *corretto adempimento degli obblighi tributari sullo stesso incombenti* (*inter alia*, Cass. civ., ord. n. 17576/2025; sent. n. 4478/2018; sent. n. 22861/2018) e trae origine «*direttamente dall'accettazione della nomina e dagli obblighi specifici che da essa derivano (i.e. registrazione delle operazioni nei registri IVA; detrazione e rimborso dell'imposta; dichiarazione annuale IVA; liquidazioni periodiche IVA)*» (Cass. pen., sent. n. 3325/2022).

In altre parole, il rappresentante fiscale non può essere chiamato a rispondere delle violazioni commesse dal soggetto non residente nell'ambito di operazioni nelle quali non sia stato coinvolto, ma deve rispondere delle irregolarità che, nella commissione di tali violazioni da parte del soggetto estero, possano essersi consumate rispetto al corretto adempimento delle obbligazioni tributarie, anche in ambito penale.

In ossequio al medesimo ragionamento, il rappresentante fiscale è stato in più occasioni ritenuto imputabile anche del reato di omesso versamento IVA, in quanto la volontaria accettazione dell'incarico comporta l'assunzione di tale responsabilità,

oltre alla circostanza che egli è l'unico interlocutore in Italia che possa essere chiamato – in solido – a risponderne (Cass. pen., sent. n. 26356/2014, sent. n. 21044/2015).

La giurisprudenza da ultimo citata sembra attribuire al rappresentante IVA anche la – delicatissima – responsabilità penale in merito all'adempimento di obblighi doganali. Invero, tale lettura sembra avversata dalla prassi doganale che, nella circolare n. 41/D/2021, afferma che il ruolo della rappresentanza IVA non deve estendersi a «*contesti giuridici diversi dall'IVA stessa*». Tale ultima esclusione appare invero condivisibile.

Peraltro, nello specifico, il rappresentante fiscale ai fini IVA non è legittimato a presentare una dichiarazione doganale per conto di un soggetto non stabilito e la partita IVA italiana del soggetto rappresentato deve soltanto essere menzionata nel campo 44 della dichiarazione doganale ai fini dell'assolvimento degli adempimenti richiesti dalla normativa IVA (*i.e.* registrazione del documento e detrazione dell'IVA), con la conseguenza che risulta inverosimile attribuire al rappresentante IVA una responsabilità che attenga ad esempio la classifica delle merci, il loro valore o l'origine. Tali aspetti sono propedeutici anche alla determinazione dell'importo dell'IVA dovuta all'importazione, la quale, tuttavia, si qualifica come un diritto di confine e, come tale, è soggetta alle regole proprie della normativa doganale. A quest'ultima, in particolare, è demandata anche la determinazione del soggetto obbligato al pagamento dei tributi di confine – compresa l'IVA – che non si identifica nel rappresentante IVA. Questi è responsabile per gli adempimenti IVA che seguono l'importazione, vale a dire per la corretta annotazione nell'apposito registro IVA acquisti del Prospetto di riepilogo ai fini contabili (che, dal 2022, ha sostituito la vecchia “bolla doganale”) nonché per la detrazione dell'IVA all'importazione e il riporto di tale imposta nei dichiarativi IVA. E di questi aspetti assume la propria responsabilità, nei limiti sino ad ora delineati.

4. Posto quanto precede, muovendo dalla funzione propria del rappresentante, ossia quella di “primo” punto di contatto delle Autorità fiscali domestiche, da responsabilizzare in merito al corretto adempimento degli obblighi IVA (compreso il versamento), ci si interroga se tale funzione sia realmente cautelativa degli interessi erariali, da un lato, e se il livello di responsabilità cui soggiace rispetti i principi di certezza e di proporzionalità sanciti e tutelati dalla normativa IVA (sia unionale che nazionale).

In merito al primo aspetto, occorre considerare che, spesso, i rappresentanti fiscali non hanno reale contezza delle operazioni effettuate in Italia dai loro rappresentati, non ne gestiscono la fatturazione e, talvolta, nemmeno la contabilizzazione. Molti sono i casi in Italia assimilabili a quello greco al vaglio del Tribunale europeo, che vedono il rappresentante coinvolto solo nella redazione ed invio dei dichiarativi o addirittura nella sola firma. Proseguendo l'esempio del commercio elettronico operato in Italia da soggetti extra-UE, la circostanza che tutte le operazioni siano correttamente assoggettate ad IVA è generalmente impossibile da verificare per un rappresentante

IVA. Se anche esso avesse visione di tutte le operazioni, ma il rappresentato omettesse di trasferire quanto necessario per il pagamento del tributo – verosimilmente per importi ingenti – l’escussione delle garanzie prestate non sarebbe soddisfacente degli interessi erariali e, verosimilmente, il patrimonio del rappresentante potrebbe essere incapiante.

In un simile contesto, appare ragionevole porsi il dubbio se l’attribuzione della responsabilità sopra delineata ad un rappresentante che si trovi in tale situazione sia concretamente proporzionata, posto quanto detto in merito all’inverosimiglianza dell’effettiva possibilità di riscossione.

Come sopra accennato, la Corte di Giustizia europea ha più volte affermato che *«anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell’Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine»* (cfr. Corte di Giustizia europea, sentenza 12 dicembre 2024, *Dranken Van Eetvelde NV*, C-331/23; sentenza 20 maggio 2021, *ALTI*, C-4/20; sentenza 21 dicembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10).

Invero, la norma che impone al rappresentante la responsabilità in solido per il versamento del tributo è sicuramente legittima, specie se lo stesso è a conoscenza o ha ragionevoli motivi per sospettare che il rappresentato non intenda operare il versamento. Tuttavia, la Corte di Giustizia UE ha specificamente richiesto che in tali casi siano rispettati i *«principi di certezza del diritto e di proporzionalità»* (Corte di Giustizia europea, sentenza 11 maggio 2006, *Federation of Technological Industries e altri*, C-384-04) e stigmatizza i *«provvedimenti nazionali che danno luogo, de facto, ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva eccedono quanto è necessario per preservare i diritti dell’Erario»* (Corte di Giustizia europea, sentenza 21 dicembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499-10).

È, quindi, evidente che la giurisprudenza unionale si sforzi di garantire un equilibrio ragionevole tra due esigenze potenzialmente in tensione tra loro.

Da un lato, i giudici europei riconoscono che gli Stati membri devono poter adottare strumenti idonei a contrastare fenomeni evasivi o elusivi, soprattutto in contesti – come quello dell’IVA internazionale – in cui l’utilizzo non corretto dell’istituto della rappresentanza fiscale potrebbe prestarsi a comportamenti opportunistici.

È ragionevole supporre che, se non adeguatamente regolata, la rappresentanza fiscale possa diventare un punto di vulnerabilità del sistema IVA: un soggetto non residente potrebbe sfruttare l’istituto della rappresentanza fiscale per operare nel territorio dello Stato membro e, in assenza di controlli effettivi, sottrarsi ai propri obblighi tributari, lasciando la responsabilità in carico a un rappresentante che, realisticamente, potrebbe non avere piena visibilità o conoscenza sull’intera catena delle operazioni e nemmeno disporrebbe della capienza patrimoniale per fungere da effettivo garante.

Allo stesso tempo, la Corte di Giustizia è costante nel ribadire che il sistema comune dell’IVA poggia su principi fondamentali, la cui salvaguardia è imprescindibile: tra questi, assumono particolare rilievo i principi di proporzionalità, di neutralità dell’imposta e di certezza del diritto.

Pertanto, se, da un lato, devono essere riconosciute tutte quelle misure ragionevoli, mirate e proporzionate, che consentano a ciascuno Stato membro di controllare l'effettività e la regolarità delle operazioni condotte dai soggetti che operano tramite rappresentante fiscale, dall'altro, devono essere respinte quelle misure che attribuiscono al rappresentante fiscale responsabilità automatiche, oggettive o illimitate, tali da snaturare la funzione rappresentativa che l'istituto è destinato ad assolvere.

5. La posizione assunta dalla Corte di Giustizia in materia di responsabilità del rappresentante fiscale IVA appare condivisibile. La Corte, infatti, ribadisce con coerenza che l'esigenza – pur legittima – degli Stati Membri di tutelare l'interesse erariale non può tradursi nell'attribuzione al rappresentante fiscale di una responsabilità solidale illimitata, slegata dal ruolo effettivo rivestito e dagli elementi che ne caratterizzano l'attività.

L'esperienza dimostra come un ampliamento “a cascata” delle responsabilità del rappresentante fiscale, fondato unicamente sulla sua funzione di intermediario formale, rischi di snaturare l'istituto, trasformandolo in una sorta di “garanzia patrimoniale permanente” per il soggetto non residente, senza peraltro che siano posti a suo carico obblighi di natura patrimoniale, a garanzia degli interessi erariali.

La funzione di garante propria del rappresentante IVA, ad avviso di chi scrive, dovrebbe fondarsi non solo sulla sua onorabilità, ma anche su una competenza tecnica che gli consenta di valutare concretamente il rispetto della normativa IVA da parte dei rappresentati. La responsabilità dovrebbe inoltre essere opportunamente commisurata al ruolo effettivamente delegatogli, per non confliggere con la proporzionalità. Inoltre, posto che l'attuale sistema di garanzie non appare concretamente adeguato, anche il rispetto di taluni requisiti patrimoniali potrebbe costituire una valida integrazione, nell'ottica di una ipotetica riconsiderazione normativa del ruolo del rappresentante IVA.

() Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.