

**IVA**  
**PRESTAZIONI DI SERVIZI**  
**LA NUOVA TERRITORIALITA'**

di Mario Agostinelli

[Il nostro Ebook sulle novità IVA in tema di Servizi Internazionali](#)

**Premessa.**

Completamente riformata la normativa IVA Italiana in ordine alla determinazione della rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi internazionali.

E' il D.Lgs. 11 febbraio 2010 n. 18 che, recependo i precetti della nuova Direttiva UE n. 8/2008, ha riscritto, all'interno del DPR 633/72, le norme precedentemente contenute nell'articolo 7.

La territorialità delle operazioni rilevanti ai fini IVA è ora regolamentata dai nuovi seguenti articoli:

- Art. 7 "Territorialità dell'imposta – definizioni";
- Art. 7-Bis "Territorialità – Cessioni di beni";
- Art. 7-Ter "Territorialità – Prestazioni di servizi";
- Art. 7-Quater "Territorialità – Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi";
- Art. 7- Quinques "Territorialità – Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili";
- Art. 7 – Sexies "Territorialità – Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi";

- Art. 7 – Septies “Territorialità – Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità”.

Il D.Lgs. 18/2010 prevede ulteriori rilevanti modifiche nell’ambito di altre norme contenute nel DPR 633/72.

Con il presente articolo si esamina la nuova disciplina della rilevanza territoriale delle operazioni internazionali di prestazioni di servizi.

## **CAPITOLO 1 - LA NORMATIVA COMUNITARIA**

La Direttiva 112/2006 introduce un doppio criterio da adottare per la determinazione della rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi rilevanti ai fini IVA:

- Criterio della rilevanza territoriale del paese del committente per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi;
- Criterio della rilevanza territoriale del paese del prestatore per le prestazioni di servizi rese a persone non soggetti passivi.

### **1.1 Territorialità – Il Criterio ordinario per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi**

L’articolo 44 della Direttiva 112/2006 individua il criterio generale di determinazione della territorialità stabilendo che “il luogo delle prestazioni di servizi rese a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica.”

La stessa norma stabilisce inoltre che se i servizi sono prestati ad una Stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la Stabile organizzazione.

In mancanza di tale sede o Stabile organizzazione, per la determinazione del luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi si dovrà fare riferimento al luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi.

### **1.2 Territorialità – Il Criterio ordinario per le prestazioni di servizi rese a persone non soggetti passivi.**

L'articolo 45 della Direttiva UE 112/2006 dispone che *il luogo delle prestazioni di servizi resi a **persone** che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica.*

Se la prestazione è resa da una Stabile organizzazione del prestatore situata in luogo diverso dalla sede, la territorialità dovrà essere individuata con riferimento al luogo ove è situata la Stabile organizzazione.

In mancanza della sede o Stabile organizzazione il luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore.

## **CAPITOLO 2 - LA NUOVA NORMATIVA INTERNA**

### **Art. 7-Ter comma 1 lett. a) DPR 633/72**

Il previgente impianto normativo prevedeva un unico criterio ordinario secondo il quale le prestazioni di servizi internazionali erano rilevanti territorialmente quando rese da un soggetto passivo domiciliato in Italia o ivi residente, se non domiciliato in un paese estero, e quando rese da una Stabile organizzazione situata nel territorio italiano.

La nuova normativa interna introduce il doppio binario di rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi internazionali in adozione dei seguenti criteri generali:

- Criterio della rilevanza territoriale del paese del committente per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi;
- Criterio della rilevanza territoriale del paese del prestatore per le prestazioni di servizi rese a soggetti non passivi.

### **2.1 Le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi**

#### **La nuova normativa Interna – art. 7-Ter comma 1 lett.a)**

L'articolo 7 ter comma 1 lettera a) dispone che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato (e quindi ivi rilevanti) *“quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”*.

Per quanto sopra emerge che:

- A decorrere dal 2010 il criterio ordinario di determinazione della rilevanza territoriale deve essere apprezzato in ordine al luogo ove ha sede il committente soggetto passivo;
- Fino alla data del 31 dicembre 2009 il criterio ordinario di determinazione della rilevanza territoriale prevedeva, quale luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, quello ove ha sede il prestatore dei medesimi.

In sostanza con le nuove disposizioni è capovolto il criterio generale ed ordinario di determinazione della rilevanza territoriale.

Per comprendere meglio la portata della novità normativa si propone un esempio:

- Prestazioni di servizi per i quali trova applicazione il criterio ordinario effettuata da un soggetto passivo Italiano ad un soggetto passivo UE:
  - Se la prestazione è effettuata (ex art. 6 del DPR 633/72) entro il 31 dicembre 2009 la stessa è assoggettata ad IVA in Italia;
  - Se la prestazione è effettuata (ex art. 6 del DPR 633/72) dal 2010 la stessa è fuori campo IVA.

## **2.2 le prestazioni di servizi rese a soggetti non passivi.**

### **La nuova normativa Interna – art. 7-Ter comma 1 lett.b) DPR 633/72**

L'articolo 7 ter comma 1 lettera b) dispone che le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato (e quindi ivi rilevanti) *“quando sono rese a committenti **non soggetti passivi** da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”*.

Le nuove disposizioni, con riferimento alla territorialità delle prestazioni di servizi fornite a privati, sono quindi conformi al criterio generale di determinazione della territorialità previsto dal previgente comma 3 dell'articolo 7.

## **CAPITOLO 3 – I SOGGETTI PASSIVI**

La corretta applicazione delle nuove disposizioni è subordinata all'esatta individuazione e definizione di due concetti che interessano l'ambito soggettivo:

- Definizione di “Soggetto passivo”;
- Definizione di “Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato”.

### **3.1 - Soggetto passivo - Definizione generale**

La corretta applicazione IVA delle prestazioni di servizio internazionali passa attraverso la precisa qualificazione del soggetto committente del servizio stesso.

Mentre per quanto ai soggetti UE (ITALIA inclusa) l'identificazione del soggetto passivo è automatica laddove lo stesso soggetto risulta titolare di partita IVA, più complessa è la determinazione del soggetto passivo quando da apprezzare con riferimento agli operatori EXTRA UE.

Per i soggetti passivi Extra UE, non dotati di partita IVA nell'UE, occorrerà fare riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 4 e 5 del DPR 633/72.

Pertanto, in generale quando il soggetto EXTRA UE esercita un'attività commerciale o di lavoro autonomo, per professione abituale ancorché non esclusiva, espressione di un'attività economica, dovrà parimenti al titolare di partita IVA essere considerato soggetto passivo.

Ai fini dell'individuazione della soggettività passiva degli operatori non residenti assume rilievo la disposizione contenuta nell'articolo 9 della Direttiva UE 112/2006 la quale prevede che:

*1. Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.*

*Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.*

*2. Oltre alle persone di cui al paragrafo 1, si considera soggetto passivo ogni persona che effettui a titolo occasionale la cessione di un mezzo di trasporto nuovo spedito o trasportato a destinazione dell'acquirente dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma nel territorio della Comunità.*

Si segnala che la determinazione della soggettività passiva dei soggetti EXTRA Ue assume importanza non solo in ordine alla determinazione della territorialità IVA, ma anche in ordine all'attrazione, delle prestazioni di servizi, al regime IVA.

Per meglio comprendere, si propongono i seguenti esempi generali:



- Soggetto Svizzero (soggetto passivo nell'accezione di cui sopra) che effettua un servizio per un committente ITALIANO soggetto passivo:
  - La prestazione ai sensi dell'articolo 1 del DPR 633/72 è attratta dalla norma IVA per quanto al requisito soggettivo;
  - L'operazione è rilevante in ITALIA mediante applicazione del reverse charge;
- Soggetto svizzero (soggetto passivo nell'accezione di cui sopra) che riceve la prestazione di servizi da soggetto ITALIANO passivo:
  - La prestazione ai sensi dell'articolo 1 del DPR 633/72 è attratta dalla norma IVA per quanto al requisito soggettivo;
  - L'operazione è fuori campo IVA ex art. 7 ter comma 1 lettera a) (dal 2010);
- Soggetto svizzero Privato che effettua una prestazione di servizi:
  - L'operazione è sempre fuori campo IVA per carenza del presupposto soggettivo;
- soggetto svizzero privato che riceve la prestazione di servizi da soggetto passivo ITALIANO:
  - L'operazione è rilevante ai fini IVA;
  - L'operazione è soggetta ad IVA in ITALIA ai sensi dell'articolo 7 ter comma 1 lettera b) (dal 2010).

### **3.2 – I soggetti passivi nell'ambito delle prestazioni di servizi**

#### **La nuova normativa Interna – Art. 7-ter comma 2 DPR 633/72**

La Direttiva Europea 112/2006 ha previsto una particolare e precisa definizione di soggetto passivo ai fini della rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi.

La Direttiva di cui sopra è tradotta nell'articolo 7 ter comma 2 laddove è disposto che “ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi **per le prestazioni di servizi ad essi rese**:

- a) I soggetti esercenti attività di impresa, arti e professioni: le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- b) Gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4 quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- c) Gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”.

Si deve osservare che le definizioni di cui sopra qualificanti la soggettività passiva sono da adottare esclusivamente ai fini della determinazione della rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi.

In particolare l'ente, non soggetto passivo, identificato ai fini IVA, se effettua un acquisto di beni esistenti in ITALIA, deve essere qualificato quale privato e mai quale soggetto passivo (vedi infra commento art. 17 comma 2).

Inoltre, la normativa italiana dispone che il soggetto passivo IVA, quando è persona fisica, è qualificato quale soggetto passivo ai fini della rilevanza territoriale IVA delle prestazioni dei servizi al medesimo rese, limitatamente per gli acquisiti effettuati nell'ambito dell'esercizio delle attività di impresa, arti e professioni.

### **3.3 Enti pubblici e privati**

Con riferimento agli enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni e le società semplici e le organizzazioni di qualsivolga tipo senza persona giuridica, si potranno verificare le seguenti ipotesi:

- L'ente svolge “anche” attività commerciali e pertanto è titolare di partita IVA:
  - In questo caso per tutte le prestazioni di servizi acquisite anche qualora inerenti la sfera istituzionale, l'ente è sempre qualificato quale soggetto passivo IVA;
  - L'ente deve effettuare i seguenti Adempimenti:



- Emettere autofattura (art. 17 comma 2 del DPR 633/72);
  - Inviare i modelli INTRA se il servizio è reso da soggetto passivo comunitario (art. 50 comma 6 del D.L. 331/93);
  - Inviare il modello “Intra 12” se la prestazione di servizi, resa da soggetto passivo UE o Extra UE , è inerente l’attività istituzionale e non commerciale (art. 49 comma 4 del D.L. 331/93);
- L’ente non è soggetto passivo IVA ma è dotato di partita IVA perché ha acquistato beni INTRA per un importo superiore ad € 10.000,00 nell’anno precedente ovvero nell’anno in corso (art. 38 co. 5 del D.L. 331/1993):
- Per tutte le prestazioni di servizi acquisite l’Ente è sempre considerato soggetto passivo IVA;
  - L’Ente in tal caso deve effettuare i seguenti Adempimenti:
    - L’ente deve emettere l’autofattura (art. 17 comma 2 del DPR 633/72);
    - Inviare i modelli INTRA se il servizio è reso da soggetto passivo comunitario (art. 50 comma 6 del D.L. 331/93);
    - Inviare il modello Intra 12 se la prestazione di servizi (art. 49 comma 1 del D.L. 331/93);
- L’ente non è soggetto passivo IVA e **non è identificato ai fini IVA:**
- L’ente è sempre considerato un “non soggetto passivo” pertanto, ai sensi dell’articolo 7-ter comma 1 lettera b), le prestazioni di servizi rese a tale soggetto sono territorialmente rilevanti nel territorio ove ha sede il prestatore del servizio se soggetto passivo.
  - L’Ente in tal caso non deve effettuare Adempimenti specifici (in ordine ai servizi non si compila e trasmette il modello INTRA 13).

### **3.4 Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato**

Evidentemente significativa, ai fini della determinazione della rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi, la definizione di “soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato”.

La lettera d) del comma 1 del nuovo articolo 7 (DPR 633/72), dispone che per “*soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una Stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva.*”

#### **La disposizione merita alcune riflessioni:**

- Le prestazioni di servizi rese ai soggetti sopra indicati sono rilevanti ai fini IVA in ITALIA;
- La Stabile organizzazione assume la qualifica di soggetto Passivo IVA se e solo se le operazioni sono dalla medesima rese o sono dalla stessa ricevute.

Si segnala che il secondo comma dell'articolo 17 del DPR 633/72 prevede ora che il soggetto estero privo di Stabile organizzazione situata in ITALIA è obbligato all'identificazione diretta o, in alternativa, alla nomina di un rappresentante fiscale, per adempiere agli obblighi e per esercitare i diritti derivanti dalle normative in materia di IVA, quando gli stessi (obblighi e diritti) sono normativamente dovuti e spettanti direttamente dal/al soggetto estero.

Da ciò emerge che, qualora il soggetto estero abbia in Italia una Stabile organizzazione, non potrà nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente.

In tal caso, la Stabile organizzazione assume la funzione di mero strumento di esecuzione degli adempimenti IVA.

### **3.5 Stabile organizzazione – Definizione.**

Ai fini della corretta determinazione dell'applicazione del criterio di territorialità assume, inoltre, grande importanza l'esatta definizione di "Stabile organizzazione".

Secondo la VI Direttiva 77/388 Cee (articolo 9, n. 1), per Stabile organizzazione deve intendersi "un centro di attività Stabile". Ciò vuol dire che vi deve essere l'impiego sia di risorse umane quanto di risorse materiali.

Pertanto, non è sufficiente la presenza nel territorio di soli impianti come presupposto per l'applicazione del tributo.

Ha affermato, infatti, la Corte di Giustizia Europea nella sentenza del 17/7/97 (procedimento C-190/95) che, "affinché un centro di attività possa essere qualificato come Stabile, è necessario che presenti un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea, sul piano del corredo umano e tecnico, a rendere possibili in modo autonomo le prestazioni di servizio considerate".

## **CAPITOLO 4 – LE DEROGHE AI CRITERI ORDINARI**

La Direttiva comunitaria rimodula non solo il criterio ordinario di rilevanza territoriale ai fini della tassazione IVA, ma anche tutte le ipotesi di deroga a tale criterio generale.

Il DPR 633/72 mutua i nuovi criteri individuati dagli articoli da 47 a 59 della Direttiva UE.

Si riportano le deroghe al criterio generale in ordine a specifici servizi nelle tabelle seguenti.

**Le deroghe per i servizi resi a chiunque**

**Art. 7-quater**

<b><u>Articolo del DPR 633/72</u></b>	<b><u>Tipologia di prestazioni</u></b>	<b><u>Committente</u></b>	<b><u>Luogo di Tassazione</u></b>
Art. 7 - quater	Servizi relativi ai beni Immobili (vedi infra paragrafo specifico)	Soggetto passivo e non soggetto passivo	Il luogo in cui è situato il bene
Art. 7 - quater	Servizi di trasporto di passeggeri	Soggetto passivo e non soggetto passivo	Il luogo dove si effettua il trasporto in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato
Art. 7 - quater	<b><u>Servizi di ristorazione e di catering, diversi da quelli effettuati a bordo di navi, di aerei e di treni, nel percorso del viaggio intracomunitario di passeggeri</u></b>	Soggetto passivo e non soggetto passivo	Il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite
Art. 7 - quater	<b><u>Servizi di ristorazione e di catering, effettuati a bordo di navi, di aerei e di treni, nel percorso del viaggio intracomunitario di passeggeri</u></b>	Soggetto passivo e non soggetto passivo	Il luogo di partenza del trasporto di passeggeri

	<p><u>Locazione, anche finanziaria o Noleggio a breve termine di mezzi di trasporto (durata inferiore a giorni 30 continuativi)</u></p>	<p>Soggetto passivo e non soggetto passivo</p>	<p>Il luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del destinatario NEL TERRITORIO DELLO STATO, e sempreché sia utilizzato all'interno del territorio della comunità - qualora siano messi a disposizione fuori dalla comunità ma utilizzati in Italia sono considerate ivi effettuate in ITALIA.</p>
--	---	--	---

I servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili

Art. 7 - quinquies

<u>Articolo del DPR</u> <b>633/72</b>	<u>Tipologia di</u> <u>prestazioni</u>	<u>Committente</u>	<u>Luogo di</u> <u>Tassazione</u>
Art. 7 quinquies	<u>Servizi culturali,</u> <u>artistici, sportivi,</u> <u>scientifici,</u> <u>educativi, ricreativi</u> <u>e simili, fiere ed</u> <u>esposizioni, servizi</u> <u>di organizzazione</u> <u>di dette attività,</u> <u>servizi accessori ai</u> <u>precedenti</u>	Soggetto passivo e non soggetto passivo	Il luogo in cui le attività si svolgono materialmente
	<u>Accesso alle</u> <u>manifestazioni</u> <u>culturali, artistiche,</u> <u>sportive,</u> <u>scientifiche,</u> <u>educative, ricreative</u> <u>e simili nonché alle</u> <u>relative prestazioni</u> <u>accessorie</u>	Soggetto passivo e non soggetto passivo	Il luogo in cui le attività si svolgono materialmente



**Prestazioni di servizi resi a committenti non soggetti passivi IVA**

**Art. 7 - sexies**

**Art. 7 - septies**

<b><u>Articolo del DPR 633/72</u></b>	<b><u>Tipologia di prestazioni</u></b>	<b><u>Committente</u></b>	<b><u>Luogo di Tassazione</u></b>
Art. 7- sexies	<b><u>Intermediazioni in nome e per conto del cliente</u></b>	<b><u>Non soggetto passivo</u></b>	<b><u>Luogo dell'operazione Intermediata</u></b>
	Trasporto di beni extracomunitario	Non soggetto passivo	Il luogo dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse
	Trasporto di beni comunitario	Non soggetto passivo	Il luogo di partenza del trasporto
	Perizie e lavori relativi a beni mobili materiali; Attività accessorie ai trasporti (carico, scarico, movimentazione ecc.)	Non soggetto passivo	Il luogo in cui le attività si svolgono materialmente
	Locazioni di mezzi di trasporto non a breve durata	Non soggetto passivo	Sono rilevanti in Italia se resa da prestatori Italiani e sempreché siano utilizzate nel territorio della comunità - Se rese da soggetto Extracomunitario passivo si considerano effettuate in Italia quando in Italia utilizzate.

	Prestazioni di servizi elettronici rese da un soggetto passivo extracomunitario	Non soggetto passivo	Il luogo in cui il committente non soggetto passivo è stabilito, domiciliato o abitualmente residente senza domicilio all'estero
Art. 7 - Sexies	Prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione	Soggetto non passivo	Rilevanti in ITALIA quando sono rese da soggetti IVI stabiliti a committenti residenti o domiciliati nel territorio della comunità Europea - Se rese da soggetti stabiliti fuori del territorio UE si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.
Art. 7 - septies	Cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, licenze, marchi di fabbrica e di commercio, <b>prestazioni pubblicitarie, consulenze di ingegneri, avvocati,</b>	Non soggetto passivo extracomunitario	Il luogo in cui detta persona è stabilita, domiciliata o abitualmente residente. In sostanza non si considerano effettuate in Italia quando rese a tali soggetti.

	<p><b>periti contabili,</b> <b>elaborazione di dati e</b> <b>fornitura d'informazioni,</b></p> <p>obbligo di astenersi da una attività professionale, operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, messa a disposizione di personale, locazione di un bene mobile, fornitura dell'accesso a sistemi di distribuzione di gas ed energia elettrica, servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione, servizi prestati per via elettronica.</p>		
--	---	--	--

## **CAPITOLO 5 – IL REVERSE CHARGE GUIDA I NUOVI ADEMPIMENTI**

### **Alle prestazioni di servizi internazionali, dall' 1 gennaio 2010, va applicato il meccanismo del reverse charge.**

L'articolo 196 della Direttiva 112/2006 prevede che l'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche (enti non commerciali), che non sono soggetti passivi **ma identificati ai fini dell'IVA**, a cui è reso un servizio **ai sensi dell'articolo 44 (dir. 112/2006)**, qualora il servizio è reso **da un soggetto passivo** non stabilito nel territorio di tale Stato membro.

Il richiamo all'articolo 44 deve fare intendere che le prestazioni di servizi per le quali troverà applicazione il reverse charge sono quelle rispondenti ai seguenti requisiti:

- 1 – Prestazioni di servizi rese a soggetti passivi (ovvero enti identificati);
- 2 – Prestazioni di servizi rilevanti territorialmente nel paese del soggetto passivo che riceve la prestazione del servizio.

Il nuovo comma 2 dell'articolo 17 prevede 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**, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter comma 2 lettere b) e c) (enti non commerciali che svolgono anche attività commerciale e gli enti istituzionali identificati ai fini IVA), sono adempiuti dai cessionari o committenti”.

Si propone quindi un esame dell'ambito operativo e degli adempimenti introdotti dalle nuove disposizioni.

### **5.1 - Operazioni interessate**

Le operazioni interessate dall'applicazione dell'inversione contabile in argomento sono:

- Le cessioni di beni rilevanti territorialmente in ITALIA;
- Le prestazioni di servizi rilevanti territorialmente in ITALIA.

### **5.2 - Soggetti Interessati dai nuovi adempimenti**

Il reverse charge realizza il trasferimento degli obblighi tributari dal cedente al cessionario del bene o del servizio.

Pertanto occorre distinguere l'ambito soggettivo in:

- Soggetto cedente il bene o prestatore del servizio;
- Soggetto cessionario del bene o committente del servizio.

Si ricorda che il reverse charge opera solo laddove gli attori dell'operazione siano soggetti passivi ai sensi della normativa IVA.

#### **5.2.1 - Soggetto cedente**

Le operazioni di cui sopra devono essere effettuate sempre da soggetti passivi.

Inoltre, il reverse charge, in ordine alle operazioni con l'estero, scatta quando il soggetto cedente del bene o il soggetto prestatore del servizio è soggetto "non residente", o meglio soggetto non stabilito nel territorio dello Stato.

#### **5.2.2 - Soggetto Cessionario**

Il soggetto cessionario deve essere un "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" (art. 7 comma 1 lett d).

Si fa notare che la norma del reverse charge in argomento, con esclusivo riferimento al soggetto cessionario (o committente), estende la nozione di soggetto passivo anche ai soggetti di cui al comma 2 lett. b), c) dell'articolo 7-Ter del DPR 633/72, vale a dire:

- Agli Enti commerciali dotati di partita IVA quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- Agli Enti istituzionali identificati ai fini IVA.

Il richiamo fatto al comma 2 dell'articolo 7-Ter non deve però ingannare.

Gli enti, come meglio identificati sopra, sono considerati soggetti passivi solo per le prestazioni di servizi ad essi rese.

Va infine precisato che l'Ente commerciale, quando agisce nell'esercizio delle attività commerciali o agricole, è per definizione, ai sensi del comma 2 n. 2) dell'articolo 4 del DPR 633/72, soggetto passivo IVA.

### **5.3 - Obbligo di identificazione diretta o nomina del Rappresentante Fiscale**

Il comma 3 dell'articolo 17 del DPR 633/72 prevede che, qualora gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia IVA **devono essere adempiuti o esercitati dai soggetti esteri**, allora questi **vi devono provvedere** direttamente o mediante un rappresentante fiscale.

La disposizione di cui sopra trova, in particolare applicazione nei seguenti casi:

- Operazioni effettuate da soggetti non residenti nei confronti di privati;
- Operazioni effettuate da soggetti non residenti nei confronti di soggetti non residenti.

### **5.4 - Operazioni tramite Stabili organizzazioni**

Il quarto comma dell'articolo 17 del DPR 633/72 prevede che le disposizioni di cui al precedente paragrafo non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.



### **5.5 Gli enti fanno il pieno degli adempimenti**

Ai sensi del nuovo Art. 30 bis del DPR 633/72, gli enti istituzionali identificati ai fini IVA, nonché gli enti commerciali relativamente alle **operazioni di acquisto di beni<sup>1</sup> e di acquisti di servizi inerenti alle attività non commerciali**, per le quali hanno emesso autofattura ex art. 17 comma 2 (inversione contabile), devono eseguire i seguenti adempimenti:

- 1 – Registrazione ai sensi dell'articolo 47 comma 3 del D.L. 331/93 (annotazione dell'autofattura in apposito registro entro il mese successivo a quello di "emissione");
- 2 – Dichiarazione ex art. 49 comma 1 e comma 4 del D.L. 331/93 (per gli enti commerciali) – INTRA 12 con invio telematico (presentazione all'Ufficio Ag. Entrate entro la fine di ogni mese successivo a quello della registrazione del modello INTRA 12);
- 3 – Versamento con F24 telematico dell'IVA dovuta ed indicata nell'autofattura senza possibilità di detrazione entro il termine di presentazione del mod. INTRA 12;
- 4 – Se hanno ricevuto il servizio da soggetto passivo INTRA devono presentare anche il modello INTRA (art. 50 comma 6 del D.L. 331/93).

Si segnala che le operazioni di cui sopra (ad eccezione di quelle di cui al punto 4) sono dovute quando la cessione dei beni e le prestazioni di servizi è posta in essere sia da soggetto UE che da soggetto EXTRA UE.

---

<sup>1</sup> Trattasi in particolare di cessioni effettuate da soggetto non residente di beni mobili vincolati al regime della temporanea importazione ovvero di beni mobili inviati da un paese membro UE in Italia per essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o pe suo conto (si veda l'articolo 7 bis comma 1).

## **CAPITOLO 6 – LE ULTERIORI MODIFICHE**

Le norme regolanti la rilevanza territoriale di alcune prestazioni di servizi subiranno ulteriori modifiche a decorrenza dal 1 gennaio 2011.

Si tratta in particolare delle prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche e scientifiche, le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche e scientifiche, le prestazioni di locazione di mezzi di trasporto di non breve durata (decorrenza dall'1 gennaio 2013) e le prestazioni relative ad imbarcazioni da diporto (decorrenza dall'1 gennaio 2013).

20 APRILE 2010

Mario Agostinelli