

*Gli obblighi per il soggetto estero scattano quando riveste il ruolo di debitore d'imposta*

# Iva, oneri doc per chi effettua operazioni attive in Italia

Pagine a cura  
di **FRANCO RICCA**

**O**bbighi Iva limitati per le imprese estere che effettuano operazioni attive in Italia. In linea di principio, l'assolvimento degli adempimenti, previa identificazione mediante una posizione Iva nel nostro paese, scatta soltanto quando il soggetto passivo non stabilito riveste il ruolo di «debitore dell'imposta», vale a dire quando il proprio cliente è un operatore economico anch'esso stabilito all'estero oppure un privato consumatore. Prima di sviluppare questo tema, occorre però ricordare che l'obbligo di identificazione sorge inoltre, a prescindere dall'effettuazione di operazioni attive, quando il soggetto estero acquista nel territorio nazionale beni o servizi la cui fornitura è sottoposta al meccanismo dell'inversione contabile, nonché quando procede all'estrazione di beni dal regime di deposito Iva.

**Le operazioni attive senza obbligo di identificazione.** Quando il cliente del soggetto estero che effettua un'operazione nel territorio dello stato è un soggetto passivo stabilito nel territorio stesso, gli obblighi Iva, in base al secondo comma dell'art. 17 del dpr n. 633/72, devono essere adempiuti dal cliente stesso (cessionario/committente) con il meccanismo dell'inversione contabile, con modalità pratiche differenti, come si vedrà, a seconda che il fornitore sia stabilito in un altro paese membro oppure all'esterno dell'Ue.

Il fornitore estero, quindi, allorché opera nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia, non ha obblighi e non può addebitare l'Iva in fattura (neppure nel caso in cui sia titolare di una posizione Iva in Italia, salvo quanto si preciserà più avanti con riguardo alla stabile organizzazione). Resta naturalmente ferma la possibilità di emettere la fattura ai fini commerciali e amministrativi, ovvero in ottemperanza all'obbligo comunitario previsto dall'art. 219-bis della direttiva Iva, indicando però sul documento che l'imposta è dovuta dal destinatario ai

sensi del citato art. 17, secondo comma (inversione contabile). Al riguardo, la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 89/2010, nel confermare che, nell'ipotesi in esame, nessun adempimento è richiesto al fornitore estero, anche se identificato in Italia, precisa infatti che non è preclusa la possibilità che il rappresentante fiscale di un soggetto estero, per proprie esigenze, emetta nei confronti del cessionario/committente residente un documento non rilevante ai fini dell'Iva, indicandovi che l'imposta afferente tale operazione verrà assolta dal cessionario o committente. Nella fattispecie, tale possibilità è stata riconosciuta in relazione al caso del rappresentante fiscale che cura la cessione, nei confronti di soggetti d'imposta stabiliti nel territorio dello stato, di beni che, in precedenza, il soggetto estero rappresentato aveva acquistato sul mercato nazionale ovvero estratto da un deposito Iva. In particolare, osserva la risoluzione, qualora la cessione sia stata preceduta dall'estrazione dal deposito da parte del rappresentante fiscale, questi dovrà provvedere all'assolvimento dell'imposta dovuta per l'estrazione tramite il meccanismo dell'inversione contabile. Successivamente il rappresentante fiscale potrà emettere il predetto documento, privo di rilevanza ai fini Iva, idoneo anche per documentare la movimentazione del bene, fermo restando che gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta devono essere adempiuti dal cessionario residente. Naturalmente, l'ammontare di tale documento non dovrà essere riportato dal rappresentante fiscale neppure nella dichiarazione annuale Iva.

Venendo alle modalità pratiche, il cessionario/committente nazionale, tenuto ad applicare l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile, dovrà:

- emettere autofattura, se il fornitore estero è un soggetto extraUe
- integrare la fattura del fornitore estero, se questi è invece un soggetto Ue.

Sebbene conducano allo stesso risultato, le due modalità

presentano alcune differenze non meramente formali, derivanti dalla diversa disciplina normativa degli adempimenti:

- l'autofattura va emessa al momento di effettuazione dell'operazione (dal 1° luglio entro dieci giorni, termine che probabilmente si allungherà a dodici giorni) e va poi registrata a debito entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione; per le prestazioni di servizi c.d. «generiche» l'autofattura può essere emessa entro il termine dilatorio del giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ma va comunque registrata nei termini e con le modalità di cui sopra;

- la fattura del fornitore Ue, invece, va integrata e registrata a debito entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento, ai sensi degli artt. 46 e 47 del dl n. 331/93.

Di conseguenza, l'imputazione a periodo del debito d'imposta segue, nel primo caso, il momento di effettuazione dell'operazione, mentre nel secondo caso il ricevimento della fattura (salvo che questa non arrivi entro il secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, nel qual caso il cessionario/committente deve emettere autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione).

Si deve ricordare che, in deroga alla regola generale del terzo comma dell'art. 6, l'ultimo comma stabilisce che le prestazioni di servizi c.d. generiche scambiate con soggetti passivi esteri si considerano effettuate:

- nel momento in cui sono rese, ossia ultimate, oppure
- se di carattere continuativo o periodico, alla data di maturazione del corrispettivo
- se di durata ultrannuale, alla data del 31 dicembre di ciascun anno.

Anche per tali prestazioni vale la regola secondo cui il pagamento anticipato realizza l'operazione limitatamente all'importo pagato; non assume invece rilevanza l'eventuale

emissione anticipata della fattura.

Particolari modalità sono previste, infine, per l'ipotesi in cui destinatario dell'operazione effettuata dal soggetto estero sia un ente non commerciale nazionale titolare del numero di partita Iva (il quale, ai sensi dell'art. 7-ter, si considera in ogni caso «soggetto passivo» per le prestazioni di servizi ricevute).

L'art. 30-bis del dpr 633/72 stabilisce infatti che gli enti di cui alle lettere b) e c) del comma 2 dell'art. 7-ter (ossia tutti gli enti con partita Iva, compresi quelli che non svolgono attività rilevanti per il tributo), relativamente alle operazioni di acquisto di beni e servizi realizzate nello svolgimento di attività non commerciali, per le quali hanno emesso autofattura ai sensi del secondo comma dell'art. 17, devono assolvere gli obblighi di registrazione, dichiarazione e versamento secondo le modalità e nei termini indicati negli artt. 47, comma 3 e 49 del dl n. 331/93. Si applicano, quindi, regole analoghe a quelle previste per gli acquisti intracomunitari di beni fatti dai medesimi enti: registrazione dell'autofattura entro il mese successivo in apposito registro, versamento e dichiarazione mensile entro il mese successivo a quello di registrazione.

Per le autofatture emesse in relazione agli acquisti effettuati nell'ambito dell'eventuale attività commerciale, invece, l'ente deve osservare gli adempimenti ordinari.

Occorre notare che l'art. 30-bis impone i predetti obblighi d'imposta anche per gli acquisti di beni effettuati nell'esercizio di attività non commerciali. Tuttavia, sebbene il secondo comma dell'art. 17 qualifichi gli enti non commerciali debitori dell'imposta sia per le cessioni di beni sia per le prestazioni ricevute da non residenti, l'estensione della soggettività passiva sancita dall'art. 7-ter, comma 2, lett. b) e c), è disposta «ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi»; pertanto, la generalizzazione operata dal secondo

comma dell'art. 17 sembra andare oltre l'estensione prevista dall'art. 7-ter.

**Operazioni attive con obblighi sul soggetto estero.** Il cliente del fornitore estero assume il ruolo di debitore dell'imposta soltanto se è un soggetto passivo stabilito; se è invece un privato consumatore, oppure un soggetto passivo estero, debitore dell'imposta è il fornitore estero, che in tal caso, ai sensi del terzo comma dell'art. 17, deve adempiere ai connessi obblighi d'imposta nei modi ordinari e deve, pertanto, essere titolare di un numero identificativo Iva in Italia. A

tal fine, il soggetto estero può aprire la posizione identificativa in Italia direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter del dpr 633/72 (possibilità riservata però solo agli operatori Ue), oppure mediante un rappresentante fiscale residente nel territorio dello stato.

Tale identificazione non è necessaria (né consentita) se il soggetto estero dispone di una stabile organizzazione in Italia: in tal caso, gli obblighi d'imposta dovranno essere adempiuti mediante la posizione della stabile organizzazione, in ragione del fatto che

questa costituisce giuridicamente un'unica entità con la casa madre. L'ipotesi in cui il soggetto estero assume il ruolo di debitore dell'imposta ed è quindi tenuto a identificarsi non può verificarsi qualora egli abbia posto in essere una prestazione di servizi c.d. generica, in quanto tali prestazioni, in base alle regole generali di localizzazione dell'art. 7-ter:

- o non sono territoriali, perché rese da un soggetto estero a un privato consumatore
- oppure sono territoriali in quanto rese a soggetti passivi stabiliti, ma in tal caso gli ob-

blighi d'imposta sono a carico dei destinatari (salvo il caso della partecipazione della stabile organizzazione, della quale si dirà).

Resta infine fermo, per il soggetto estero, l'obbligo di avvalersi del rappresentante fiscale, dell'identificazione diretta o della stabile organizzazione nel caso in cui effettui in Italia cessioni o acquisti intracomunitari imponibili ai sensi del dl 331/93 (per esempio, allorché trasferisce in un deposito in Italia, per le proprie esigenze, beni propri provenienti da un altro stato membro).

— © Riproduzione riservata —

## Così gli obblighi Iva del soggetto estero

Il soggetto passivo stabilito all'estero è tenuto ad operare con una posizione Iva italiana nei seguenti casi:

- a) quando effettua operazioni attive, territorialmente rilevanti in Italia, nei confronti di soggetti passivi esteri oppure di privati consumatori
- b) quando estrae beni da un deposito Iva in Italia (se però l'estrazione non è imponibile gli adempimenti possono essere curati dal depositario)
- c) quando acquista beni o servizi soggetti all'imposta in Italia con il meccanismo dell'inversione contabile
- d) quando effettua in Italia acquisti intraUe od operazioni ad essi assimilate

