

IVA

L'IVA sulla compravendita di software nei rapporti intra-UE

di Marco Peirolo

Ai fini IVA, le operazioni di compravendita relative al *software* vanno esaminate in funzione della **natura standardizzata o personalizzata** del bene.

Il *software* standardizzato è realizzato **in serie**, mentre il *software* personalizzato è prodotto sulla base delle **specifiche esigenze dell'acquirente**.

Di regola, la cessione del *software* standardizzato dà luogo ad una **cessione di beni**, a differenza del *software* personalizzato, la cui cessione integra una **prestazione di servizi**.

Le **modalità di consegna** del *software* standardizzato condizionano, tuttavia, la classificazione dell'operazione nell'ambito delle categorie dicotomiche delle cessioni o delle prestazioni, in quanto l'**utilizzo del canale telematico** implica che il *software* standardizzato sia considerato, agli effetti dell'IVA, come una **prestazione di servizi**, al pari del *software* personalizzato, che si qualifica come tale a prescindere dalla modalità di consegna (su supporto fisico o attraverso Internet).

La **cessione del software standardizzato con la concessione in licenza d'uso del software personalizzato** a seguito dei lavori di adattamento rientra nell'ambito delle **prestazioni di servizi**.

L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 456 del 1° dicembre 2008, ha infatti precisato che la realizzazione di un *software* funzionale alle esigenze del committente, attraverso lavori di adattamento del *software* standardizzato, non configura, ai fini IVA, il trasferimento di un diritto di proprietà intellettuale, bensì una “consulenza tecnica”, cioè una **prestazione di servizi generica**, ex art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, nella disciplina in vigore dal 1° gennaio 2010.

Si tratta di una soluzione interpretativa che trova conforto nella sentenza resa dalla Corte di Giustizia nella causa C-41/04 del 27 ottobre 2005 (*Levob Verzekeringen e OV Bank*), con la quale è stato affermato che la fornitura di un programma *standard* ed il suo successivo adattamento alle necessità specifiche dell'acquirente costituiscono, in linea di principio, un'unica **prestazione di servizi** ai fini dell'IVA, laddove risulti che l'adattamento non costituisca una mera prestazione secondaria o accessoria, bensì abbia **carattere predominante**, rivestendo importanza decisiva per la **corretta e duratura utilizzazione del software**. Tale ipotesi ricorre, in particolare, allorché, alla luce di elementi quali la sua ampiezza, il suo costo e la sua durata, l'adattamento rivesta un'**importanza decisiva** al fine di consentire l'uso di un programma su misura da parte dell'acquirente. La Corte di giustizia ha, invece, considerato **irrilevante** la

circostanza che siano stati previsti contrattualmente **prezzi distinti** per la fornitura del programma *standard*, da un lato, e per l'adeguamento di quest'ultimo dall'altro.

Passando ad esaminare i profili IVA della compravendita del *software*, standardizzato e personalizzato, in ambito intracomunitario, è possibile ritenere che, in caso di **acquisto di un software standardizzato da un fornitore di altro Paese membro dell'Unione europea**, occorre distinguere a seconda della modalità di consegna del prodotto.

In particolare, in caso di **consegna su supporto fisico** (cd-rom, dvd, ecc.), il soggetto passivo italiano effettua un **acquisto intracomunitario**, imponibile IVA, sicché la fattura passiva deve essere integrata e registrata, ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993 e deve essere presentato il modello INTRA 2-*bis* entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura integrata. Se, invece, il *software* è **consegnato tramite Internet**, il soggetto passivo italiano effettua l'acquisto di una **prestazione di servizi "generica"**, territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art 7-*ter*, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, da assoggettare ad imposta, in base all'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, attraverso la procedura di integrazione e registrazione prevista dagli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993; per tale prestazione, l'operatore nazione deve presentare il modello INTRA 2-*quater* entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura integrata.

Gli stessi adempimenti vanno assolti in caso di **acquisto di un software personalizzato da un fornitore di altro Paese membro**; in questa ipotesi, il soggetto passivo italiano riceve una **prestazione di servizi "generica"**, soggetta a IVA, a prescindere dalla modalità di consegna del prodotto (su supporto fisico o attraverso Internet).

Specularmente, in caso di **vendita di un software standardizzato ad un cliente di altro Paese membro**, la **consegna fisica** del prodotto implica la qualificazione dell'operazione come una cessione intracomunitaria, non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, per la quale deve essere presentato il modello INTRA 1-*bis* entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura, che deve essere emessa, in base all'art. 46, comma 2, del D.L. n. 331/1993, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'eventuale specificazione della relativa norma (comunitaria o nazionale).

Se, invece, il *software* è **consegnato tramite Internet**, il fornitore italiano effettua una **prestazione di servizi "generica"**, esclusa da IVA per difetto del presupposto territoriale, per la quale deve emettere fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art. 21, comma 4, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972), con l'annotazione "inversione contabile" e con l'eventuale indicazione della relativa norma, comunitaria o nazionale (art. 21, comma 6-*bis*, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972). La prestazione deve essere dichiarata nel modello INTRA 1-*quater* entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di registrazione della fattura.

Gli stessi adempimenti vanno assolti in caso di **vendita di un software personalizzato ad un cliente di altro Paese membro**; in questa ipotesi, il fornitore nazionale effettua una **prestazione di servizi “generica”**, non soggetta a IVA in Italia, a prescindere dalla modalità di consegna del prodotto (su supporto fisico o attraverso Internet).