

IVA

Il debitore IVA nelle operazioni soggette a reverse charge "speciale"

di Marco Peirolo

A seguito degli interventi operati dal D.Lgs. n. 18/2010, che ha ridefinito le **regole territoriali** delle prestazioni di **servizi** e le modalità di applicazione dell'imposta per le operazioni effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti, non è di immediata comprensione se la disciplina del **reverse charge** di cui agli [articoli 17](#), commi 5, 6 e 7, e [74](#), commi 7 e 8, del D.P.R. n. 633/1972 sia applicabile anche quando il destinatario del bene o del servizio sia un soggetto passivo non stabilito e non identificato in Italia o se, invece, prevalgano le disposizioni dell'articolo 17, commi 2 e 3, del medesimo D.P.R. n. 633/1972.

Si tratta, in altri termini, di capire se, per le operazioni **soggette al meccanismo di inversione contabile**, sia il cessionario o committente che, pur non essendo in possesso di una partita IVA in Italia, deve assolvere l'imposta relativa al bene o servizio acquistato.

L'articolo 17, comma 5, del decreto IVA dispone che, *“per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, n. 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, al pagamento dell'imposta è tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato”*. Dopodiché, la norma prosegue stabilendo che *“la fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli artt. 21 e seguenti e con l'annotazione «inversione contabile» e l'eventuale indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25”*.

Il successivo sesto comma dell'articolo 17 del D.P.R. n. 633/1972 estende l'applicazione delle disposizioni del citato quinto comma alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi elencate dalla lett. a) alla lett. d-quater), per le quali quindi deve intendersi che l'operatore tenuto al pagamento dell'imposta relativa alla cessione o alla prestazione effettuata in Italia sia il **cessionario o committente, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato**.

La stessa condizione è richiamata dall'articolo 74, comma 7, del decreto IVA, che prevede l'applicazione dell'imposta in capo al **“cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato”**, per tutte le cessioni di rottami e di materiali di scarto elencate dal settimo e dall'ottavo comma dello stesso articolo 74.

Si tratta, a questo punto, di coordinare le citate disposizioni con quella generale dell'articolo 17, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, che, nel caso di cessioni di beni e di prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, effettuate da soggetti non residenti **nei confronti di soggetti ivi stabiliti**, dispone che il debitore d'imposta debba essere individuato nel **cessionario del bene o nel committente del servizio**. In base al disposto del successivo terzo comma dell'articolo 17, tale estensione del meccanismo dell'inversione contabile non trova applicazione nel caso in cui le cessioni di beni o le prestazioni di servizi, territorialmente rilevanti in Italia, siano effettuate da un **soggetto passivo non residente e privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato nei confronti di cessionari o committenti soggetti passivi che siano anch'essi stabiliti fuori del territorio dello Stato**. In tale caso, torna di norma applicabile la regola generale di cui al primo comma dell'articolo 17, che individua il debitore dell'imposta nel cedente o prestatore.

Come anticipato, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi riconducibili ai **settori disciplinati dalle disposizioni speciali** precedentemente richiamate, la normativa nazionale identifica il debitore d'imposta nel **cessionario o committente, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato**.

Secondo la [risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 28 del 28 marzo 2012](#), per tali operazioni non trova applicazione la regola generale dell'articolo 17, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 (debitore IVA = soggetto passivo dell'operazione), che deve *“essere derogata tutte le volte in cui, in forza di disposizioni speciali, il debitore di imposta sia espressamente individuato, anche per le operazioni fra soggetti stabiliti in Italia, nel cessionario o committente”*. In pratica, *“il debitore dell'imposta è da individuarsi in ogni caso nel cessionario, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non avente né sede né stabile organizzazione in Italia, indipendentemente dal fatto che il soggetto passivo cedente abbia la sede o la stabile organizzazione in Italia e dal fatto che tale ultimo soggetto sia identificato ai fini IVA in Italia. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario – in assenza di sede o di stabile organizzazione nel territorio dello Stato – dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia oppure dovrà provvedere alla nomina di un rappresentante fiscale”*.

Si tratta di una conclusione già avallata dall'Agenzia delle Entrate in riferimento al regime di inversione contabile previsto, per i subappalti edili, dall'articolo 17, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972. Nell'occasione, la [circolare 16 febbraio 2007, n. 11](#) (risposta 5.1), ha precisato che, nel caso in cui **appaltatore e subappaltatore siano entrambi soggetti esteri, non stabiliti in Italia**, soltanto l'appaltatore, in quanto debitore d'imposta in virtù dell'applicazione del regime di *reverse charge*, è tenuto ad identificarsi nel territorio dello Stato.

Da ultimo, l'indicazione che precede è stata confermata dalla [circolare n. 21 del 25 maggio 2016](#), riguardante l'ambito di applicazione dell'inversione contabile per le **cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop** di cui all'articolo 17, comma 6, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972.

L'Agenzia, dopo avere ricordato che *“l'applicazione del meccanismo del reverse charge comporta che il destinatario della cessione territorialmente rilevante, se soggetto passivo d'imposta, è obbligato all'assolvimento dell'imposta, in luogo del cedente”*, ha precisato che *“il cessionario è*

*obbligato all'assolvimento dell'imposta mediante reverse charge **anche se non stabilito in Italia o avente stabile organizzazione in Italia**. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario – non stabilito o in assenza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato – dovrà identificarsi ai fini IVA in Italia (...)".*

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

**LA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA
NELLE OPERAZIONI CON L'ESTERO**

