

IVA

L'applicazione dell'IVA con il meccanismo del reverse charge "esterno"

di **Marco Peirola**

OneDay Master

Scambi intraunionali di beni

Scopri di più

L'IVA relativa a tutte le **cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti ai fini dell'imposta in Italia** – poste in essere da soggetti non residenti (ad eccezione di quelle rese per il tramite di una stabile organizzazione in Italia) – deve **sempre essere assolta dal cessionario/committente, se soggetto passivo stabilito in Italia**, mediante l'applicazione del **meccanismo del reverse charge** cd. esterno.

A prevederlo è l'[art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), in recepimento della facoltà concessa agli Stati membri dall'art. 194, par. 1, Direttiva n. 2006/112/CE, che consiste nella **possibilità di applicare il sistema dell'inversione contabile**, in via generalizzata, alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei **confronti di soggetti passivi italiani**.

Come chiarito dalla [risoluzione n. 21/E/2015](#):

- l'IVA relativa alle **operazioni territorialmente rilevanti in Italia**, effettuate dal **cedente/prestatore estero** nei confronti del cessionario/committente italiano, è assolta da quest'ultimo tramite il sistema del reverse charge **anche se il cedente/prestatore non residente è identificato, ai fini IVA, in Italia** mediante l'identificazione diretta o la **nomina di un rappresentante fiscale**, che non fanno, quindi, venire meno la **qualifica di "non residente" del cedente/prestatore**;
- nel caso specifico in cui il cedente/prestatore sia stabilito in altro Stato membro, la fattura oggetto di integrazione e registrazione è quella **emessa, senza addebito dell'imposta, dalla posizione IVA estera del cedente/prestatore**;
- il **documento emesso con partita IVA italiana dal cedente/prestatore estero**, comunitario o extracomunitario, per una cessione o prestazione effettuata in Italia nei confronti del cessionario/committente ivi stabilito, è da considerare **non rilevante come fattura ai fini IVA** e deve essere richiesta, al suo posto, la **fattura emessa direttamente dal cedente/prestatore** Sul punto, la [risposta n. 58/E/2024](#) ha precisato che l'assenza dell'obbligo di fatturazione non significa preclusione di emettere tramite

Sistema di Interscambio, **ai soli fini contabili**, per necessità organizzative o anche solo di migliore e più trasparente gestione dei rapporti tra le parti, un documento “fattura”. Il documento, emesso dal soggetto estero, riportante la partita IVA italiana, deve recare, oltre all’indicazione che l’imposta relativa all’operazione sarà assolta dal cessionario/committente ex [art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), il **codice natura “N2.2”**, che deve essere utilizzato in tutti i casi in cui **un soggetto IVA non è obbligato ad emettere fattura**;

- **in difetto**, se il cedente/prestatore è stabilito in altro Stato UE, il cessionario/committente italiano deve applicare la **procedura di regolarizzazione** prevista dall’ [46, comma 5, D.L. n. 331/1993](#), vale a dire **l’emissione di un’autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo** a quello di effettuazione dell’operazione, da registrare entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente;
- in relazione alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia, soggette a reverse charge, la **posizione IVA italiana del cedente/prestatore estero** può - per proprie esigenze - emettere, nei confronti del cessionario/committente residente, un **documento non rilevante ai fini dell’IVA**, con indicazione della circostanza che l’imposta relativa alla **cessione o prestazione** verrà assolta dal cessionario/committente.

In base al citato [art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#), l’obbligo di reverse charge si concretizza con l’applicazione:

- della **procedura di integrazione e di registrazione** già prevista per gli acquisti intracomunitari di beni, quando il cedente/prestatore non residente è stabilito in **altro Stato membro**; ovvero
- della **procedura di autofatturazione**, quando il cedente/prestatore non residente è stabilito **al di fuori della UE**.

Al fine di **adempiere all’obbligo comunicativo**, di cui all’[art. 1, comma 3-bis, D.Lgs. n. 127/2015](#) (cd. esterometro) per le operazioni effettuate a partire dal 1° luglio 2022, il cessionario/committente italiano deve inviare tramite il Sistema di Interscambio un TipoDocumento “**TD17**” (per gli acquisti di servizi) o “**TD19**” (per gli acquisti di beni) che sarà recapitato al **solo soggetto emittente**. La trasmissione del TipoDocumento “TD17” o “TD19” consente anche di adempiere all’obbligo di integrazione/autofatturazione, ai sensi dell’[art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972](#).

Laddove il reverse charge non trova applicazione, l’[art. 17, comma 3, D.P.R. n. 633/1972](#), prevede che **sia il cedente/prestatore non residente ad adempiere** agli obblighi d’imposta:

- **direttamente**, se è identificato ai sensi dell’ [35-ter, D.P.R. n. 633/1972](#); ovvero
- tramite un **rappresentante fiscale**, residente nel territorio dello Stato, nominato nelle forme previste dall’ [1, comma 4, D.P.R. n. 441/1997](#).

Come puntualizzato dalla [risoluzione n. 89/E/2010](#), le ipotesi in cui ricorre **l’obbligo di**

identificazione ai fini IVA da parte del cedente/prestatore non residente si riferiscono, essenzialmente, alle **operazioni, territorialmente rilevanti in Italia**, effettuate nei confronti:

- di **cessionari/committenti italiani non soggetti passivi d'imposta**; ovvero
- di **cessionari/committenti non residenti, anche se soggetti passivi**.

L'**eccezione** è rappresentata dalle operazioni per le quali la normativa italiana prevede l'applicazione del meccanismo del **reverse charge c.d. interno**, vale a dire le cessioni e prestazioni contemplate dagli [artt. 17, commi 5, 6 e 7, e 74, commi 7 e 8, D.P.R. n. 633/1972](#), per le quali il debitore della relativa imposta resta il destinatario del bene/servizio, anche se non stabilito in Italia.

Come, infatti, specificato dalla [circolare n. 21/E/2016](#), il debitore dell'imposta è **in ogni caso** il cessionario/committente, ove soggetto passivo ai fini IVA, anche se non stabilito in Italia, indipendentemente dal fatto che il cedente/prestatore sia ivi stabilito o identificato. Per assolvere il predetto obbligo, dunque, il cessionario/committente – in assenza di **sede o stabile organizzazione** nel territorio dello Stato – **deve identificarsi ai fini IVA in Italia**.