

## Telefisco 2011

# TERRITORIALITÀ IVA e REVERSE CHARGE

## VIOLAZIONI SANABILI dalle PARTI

di Sandro Cerato e Michele Bana

### QUADRO NORMATIVO

L'art. 7-quater, co. 1, lett. a), D.P.R. 26.10.1972, n. 633 [CFF ● 207c] stabilisce che le prestazioni di servizi relative ad un bene immobile sono rilevanti, ai fini Iva, nel Paese di ubicazione del fabbricato. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha, tuttavia, chiarito che la fattispecie non ricorre nel caso di attività di deposito ricevuta con riferimento ad alcune merci custodite in territorio comunitario, sebbene prevista dalla disciplina interna del Paese estero (Telefisco 2011 del 26.1.2011). Ricorre, pertanto, l'art. 7-ter, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ● 207b], secondo

il quale le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono rese a soggetti passivi stabiliti in Italia.

Con l'effetto che il committente italiano, per non incorrere in sanzioni, è tenuto ad emettere autofattura, a norma dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 217].

L'Amministrazione finanziaria ha, inoltre, fornito ulteriori chiarimenti riguardanti la territorialità dei servizi, in merito ai depositi Iva ed alle operazioni finanziarie.

#### PRESTAZIONI di SERVIZI RELATIVE agli IMMOBILI:

l'art. 7-quater, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ● 207c] considera le prestazioni di servizi relative ad immobili effettuate nel territorio dello Stato in cui è sito il bene, anche qualora si tratti di perizie, prestazioni di agenzia, forniture di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ovvero di attività inerenti alla preparazione ed al coordinamento dell'esecuzione di lavori immobiliari.

In altri termini, come desumibile dall'art. 45 della Direttiva n. 2006/112/Ce, deve trattarsi di servizi concretamente e fisicamente collegati ad un fabbricato, come quelli di manutenzione, restauro o simili eseguiti sullo specifico edificio, ovvero quelli che – pur non essendo materialmente collegati allo stesso – ne siano comunque correlati.

Non rileva, invece, il luogo di stabilimento del committente, e neppure il proprio status di soggetto passivo Iva ovvero di privato consumatore.

**DEPOSITO di BENI COMUNITARI:** la predetta disciplina non è, pertanto, applicabile – come recentemente precisato dall'Agenzia delle Entrate (Telefisco 2011) – alle prestazioni di deposito ricevute da un soggetto passivo Iva, residente in Italia, con riferimento alla merce custodita in ambito comunitario: in tale sede, è stata, altresì, affermata l'irrilevanza dell'assimilazione, secondo la legislazione locale estera, della suddetta attività ad una prestazione relativa all'immobile, con la conseguente imposizione Iva in tale territorio.

A parere dell'Amministrazione finanziaria, la formulazione della Direttiva n. 2006/112/Ce e la definizione civilistica dell'istituto del deposito – ovvero il contratto mediante il quale una parte riceve dall'altra una cosa, con l'obbligo di custodirla e restituirla in natura (art. 1766 c.c.) – inducono ad escludere, inequivocabilmente, le prestazioni di deposito da quelle di servizi relative agli immobili.

Conseguentemente, opera il principio ge-

**nerale** contenuto nella Direttiva n. 2006/112/Ce («*il luogo delle prestazioni di servizi resi ad un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica*»), ora trasfuso nell'art. 7-ter, co. 1, lett. a), D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 207b], con la conseguente **rilevanza dell'operazione in Italia**, ancorché si tratti di attività svolta da un soggetto non residente.

**AUTOFATTURAZIONE:** la suddetta operazione, costituente una prestazione di servizi resa da un soggetto estero ad uno soggetto residente passivo Iva, è **sogetta** all'applicazione del meccanismo dell'**inversione contabile** (cd. reverse charge), a norma dell'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 217].

La disposizione prevede, infatti, che – nel caso di cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da non residenti, nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato – **gli adempimenti siano assolti dal cessionario o committente**, in luogo del cedente o prestatore. La disposizione è applicabile **anche** nell'ipotesi di prestazioni di servizi rese a beneficio dei soggetti di cui all'art. 7-ter, co. 2, lett. b) e c), D.P.R. 633/1972:

- **gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni** di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 204], anche quando non agiscono nell'esercizio di attività commerciali oppure agricole;
- **gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni**, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva.

In altri termini, il **debitore** dell'imposta è il **committente italiano**, soggetto passivo Iva, che è dunque tenuto ad emettere **autofattura**, esponendo altresì il tributo dovuto. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha **escluso** la possibilità di **deroghe** di natura soggettiva: il medesimo adempimento deve essere assolto **anche** nell'eventualità in cui il **cedente o prestatore** sia **identificato in Italia**, direttamente ovvero tramite stabile organizzazione, come peraltro già precisato nella R.M. 29.12.2010, n. 140/E.

**VIOLAZIONE del REVERSE CHARGE:** l'emissione, da parte del **cedente o prestatore**, della **fattura** – sebbene l'art. 17, co. 2, D.P.R. 633/1972 prescriba il meccanismo dell'inversione contabile e, quindi, l'autofatturazione a cura del cessionario o committente – determina l'applicabilità della **sanzione amministrativa** di cui all'art. 6, co. 9-bis, D.Lgs. 18.12.1997, n. 471 [CFF ❶ 1621], compresa **tra il 100% ed il 200%** dell'imposta, con un minimo di € 258.

La norma è applicabile nei confronti di **entrambe le parti** dell'operazione:

- il **cessionario o committente**, che – nell'esercizio di imprese, arti o professioni – **non** ha assolto la corrispondente imposta relativa agli acquisti di beni o servizi soggetti al **reverse charge**;
- il **cedente o prestatore**, che ha **irregolarmente addebitato** l'imposta in fattura omettendone il versamento.

Qualora l'imposta sia stata **assolta**, ancorché **irregolarmente**, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, è comunque prevista l'applicazione di una sanzione amministrativa, seppure nella **misura ridotta** del **3%** dell'**Iva impropriamente assolta**, sempre con un minimo di € 258, fermo restando il **diritto** alla **detrazione** in capo al cessionario o committente.

Sul punto, si rammenta che l'Agenzia delle Entrate aveva già chiarito, con la R.M. 140/E/2010, che la pena proporzionale in parola deve essere «*commisurata all'importo complessivo dell'Iva relativa alle operazioni attive irregolarmente determinata nella liquidazione mensile o trimestrale, con riguardo ad ogni singolo rapporto contrattuale tra il cedente e ciascun cessionario; laddove l'irregolarità si realizzi in più liquidazioni, si configureranno tante violazioni autonome da sanare per quante sono le liquidazioni interessate*».

È, inoltre, stabilito un **regime di responsabilità solidale** tra i soggetti obbligati all'applicazione del reverse charge, con riferimento al pagamento delle sanzioni e dell'Iva (C.M. 19.2.2008, n. 12/E, punto 10.2).

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, sempre nel corso di Telefisco 2011, che il cessionario o committente italiano può **evitare** di incorrere nell'applicazione delle predette **sanzioni**, seguendo una specifica procedura:

- **applicare** il meccanismo dell'**inversione contabile**;
- **ignorare** la **fattura emessa dal cedente o prestatore**, senza dunque annotarla nel registro degli acquisti di cui all'art. 25, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 225];
- **non esercitare** il **diritto** alla **detrazione** dell'**Iva erroneamente** addebitata in fattura.

Analogamente, il **cedente o prestatore** potrà rimediare all'**irregolarità**, mediante l'emissione di una **nota di variazione in diminuzione**, soggetta al **limite temporale** di **un anno** dall'**effettuazione dell'operazione**, a norma dell'art. 26, co. 3, D.P.R. 633/1972 [CFF ❶ 226].

TERRITORIALITÀ, ERRORI di FATTURAZIONE nel REVERSE CHARGE,  
DEPOSITI IVA e RIMBORSI

<b>Normativa e prassi</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Artt. 7-ter, co. 1, 7-quater, 7-septies, 17, co. 2, e 19, co. 3, lett. a-bis), D.P.R. 633/1972</li> <li>● R.M. 29.12.2010, n. 140/E</li> <li>● Telefisco 2011 del 26.1.2011</li> </ul>
<b>Attività di deposito di beni comunitari</b>	Non costituisce una prestazione di servizi relativa a beni immobili e, quindi, deve essere assoggettata al criterio generale sulla territorialità
<b>Autofatturazione</b>	Il cessionario o committente, soggetto passivo italiano, è tenuto ad assolvere gli adempimenti riguardanti le operazioni effettuate, nel territorio dello Stato, con un cedente o prestatore non residente
<b>Violazione del reverse charge</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● Sanzione dal 100% al 200% dell'imposta</li> <li>● sanzione ridotta al 3% nel caso di irregolare assolvimento</li> <li>● sanzione minima di € 258</li> <li>● responsabilità solidale di tutte le parti dell'operazione</li> </ul>
<b>Depositi Iva</b>	L'addebito dei costi di gestione ad un soggetto comunitario non residente è escluso da Iva, a norma dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972
<b>Operazioni finanziarie</b>	Le prestazioni sono escluse da Iva, ai sensi dell'art. 7-septies, D.P.R. 633/1972, mentre l'Iva sugli acquisti è detraibile e rimborsabile (art. 30, co. 3, lett. d), D.P.R. 633/1972)

**TERRITORIALITÀ e DEPOSITI IVA:** un'ulteriore precisazione fornita dall'Amministrazione finanziaria riguarda la **gestione**, ai fini Iva, del **deposito** di cui all'art. 50-bis, D.L. 331/1993, conv. con modif. dalla L. 427/1993 [CFF ● 1271a].

È stato, infatti, chiarito che la **fattura di addebito dei costi**, emessa dal soggetto passivo residente nei confronti di un operatore stabilito in un altro Paese Ue, **non deve esporre l'Iva**, né riportare l'indicazione della predetta disposizione, bensì la menzione di «*operazione non soggetta ad Iva ai sensi dell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972*», in quanto si tratta di una **prestazione esclusa dal campo di applicazione** del tributo in Italia e **rilevante nel Paese di stabilimento** del committente.

Sul punto, si rammenta che – a norma dell'art. 21, co. 6, D.P.R. 633/1972 [CFF ● 221] – la fattura deve essere emessa, tra l'altro, **anche per le prestazioni di servizi rese a favore di committenti soggetti passivi** stabiliti nel territorio di un **altro Stato comunitario**.

L'orientamento dell'Agenzia delle Entrate si fonda, quindi, sulla considerazione che l'individuazione della **territorialità** costituisce, rispetto

alla disciplina da applicare alla singola operazione, un **elemento pregiudiziale**.

La condotta raccomandata è, inoltre, ritenuta **irrelevante** ai fini della **successiva determinazione della base imponibile Iva**, nella prospettata ipotesi di **estrazione dei beni dal deposito** – effettuabile esclusivamente dai soggetti passivi del tributo – tramite un **rappresentante fiscale**: le **spese addebitate dal gestore non rientrano**, infatti, nel calcolo dell'**imposta** dovuta dal **soggetto** che procede al **prelievo della merce**.

**TERRITORIALITÀ ed OPERAZIONI FINANZIARIE:** le **prestazioni finanziarie**, se rese nei confronti di **privati consumatori**, sono **escluse da Iva**, ai sensi dell'art. 7-septies, D.P.R. 633/1972 (Telefisco 2011).

L'**imposta** assolta sulle **corrispondenti spese** è, invece, **sempre detraibile** a norma dell'art. 19, co. 3, lett. a-bis), D.P.R. 633/1972 [CFF ● 219].

La disposizione, così come introdotta dall'art. 1, co. 1, lett. i), D.Lgs. 11.2.2010, n. 18, **esonerata**, infatti, dal **regime di indetraibilità** l'Iva relativa all'**acquisto di beni e servizi afferenti alle operazioni esenti** – effettuate nei confronti

di soggetti stabiliti al di fuori del territorio comunitario, ovvero relative a beni destinati ad essere esportati all'esterno dello stesso – di cui all'art. 10, co. 1, nn. da 1 a 4, D.P.R. 633/1972 [CFF 210], quali, ad esempio, le prestazioni di servizi concernenti:

- la concessione e la negoziazione di **crediti**, la gestione degli stessi da parte di concedenti e le **operazioni di finanziamento**; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, di fidejussioni ed altre garanzie;
- l'**assicurazione**, la riassicurazione ed il vitalizio;
- le **valute estere** aventi corso legale ed i crediti della medesima natura;
- le **azioni**, le **obbligazioni**, gli altri titoli non rappresentativi di merci e le quote sociali, ad

eccezione di quelle riguardanti la custodia e l'amministrazione di titoli.

Il principio in parola attribuisce, pertanto, al soggetto passivo il **diritto al rimborso dell'Iva**, a norma dell'art. 30, co. 3, lett. d), D.P.R. 633/1972 [CFF 230], ovvero «*quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies*».

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito, sempre in occasione del Telefisco 2011, che **non è invocabile** – attribuendo a tali prestazioni la qualificazione di «operazioni ad aliquota zero» – il presupposto relativo all'esercizio esclusivo o prevalente di «attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti ed alle importazioni».

## LA SETTIMANA fiscale

**Direttore Scientifico:** Bruno Frizzera  
**Direttore Responsabile:** Ennio Bulgarelli  
**Coordinatore Editoriale:** Mauro Rampinelli

GRUPPO **24** ORE

**Proprietario ed Editore:** Il Sole 24 ORE  
**Presidente:** Giancarlo Cerutti  
**Amministratore Delegato:** Donatella Treu  
**Direttore Generale Area Professionale:** Eraldo Minella  
**Sede legale e amministrativa:**  
Via Monte Rosa n. 91 20149 MILANO  
**Direzione e Redazione:** Donatella Anesi - Martina Brunelli - Ilaria Callegari - Elisa Chizzola - Roberta Coser - Silvano Marchi - Paolo Sardi  
**Sede:** Galleria dei Legionari Trentini n. 5 38122 Trento - Telefono 0461.20731 Fax 0461.239268  
**Periodico settimanale** registrato presso il Tribunale di Milano n. 460 del 01.08.1997  
Riproduzione vietata S.E. o O.  
**Abbonamenti 2011: Annuo € 210,00, con Dvd-Rom € 275,00, copia € 8,00**  
[www.shopping24.it](http://www.shopping24.it) sezione periodici

### Deducibile per professionisti e aziende

Eventuali fascicoli non pervenuti devono essere reclamati al Servizio Clienti Periodici non appena ricevuto il fascicolo successivo. Decorso tale termine l'Ufficio Abbonamenti provvede alla spedizione solo contro rimessa del prezzo di copertina.

**Servizio Clienti Periodici:** via Tiburtina Valeria, km 68,700 - 67061 Carsoli (AQ) -  
Tel. 023022.5680 oppure 063022.5680 Fax 023022.5400 oppure 063022.5400

**e-mail:** [servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com](mailto:servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com)

**Concessionaria esclusiva di pubblicità:** Focus Media Advertising "FME Advertising Sas di Elena Anna Rossi & C."

**Sede legale:** P.zza A. de Gasperi n. 15 21040 Gerezano (VA)

**Direzione e Uffici:** Via Canova n. 19 20145 Milano tel. 02.3453.8183 - fax 02.3453.8184 - e-mail: [info@focusmedia.it](mailto:info@focusmedia.it)

**Stampa:** Mondadori Printing S.p.a., via Mondadori 15, 37131 Verona

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le riproduzioni effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da AIDRO, Corso di Porta Romana n. 108, Milano 20122, e-mail [segreteria@aidro.org](mailto:segreteria@aidro.org) e sito web [www.aidro.org](http://www.aidro.org)

[www.24orefrizzera.it](http://www.24orefrizzera.it)

La Settimana fiscale è anche su Facebook



Rivista licenziata per la stampa il 25 febbraio 2011