

## **CIRCOLARE 18 marzo 2010 n. 14/E**

OGGETTO: Recepimento Direttive 2008/8/CE e 2008/117/CE – Disciplina del periodo transitorio.

Nelle more del completo recepimento nell'ordinamento interno della Direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 e della Direttiva 2008/117/CE del 16 dicembre 2008 sono pervenute alla scrivente numerose richieste di chiarimento in merito agli adempimenti cui sono tenuti i contribuenti.

A tale proposito si ritiene opportuno fornire le seguenti precisazioni.

### **1. Inversione contabile per le cessioni di beni**

Il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 41 del 19 febbraio 2010 e recante l'attuazione delle direttive 2008/8/CE, 2008/9/CE e 2008/117/CE, ha introdotto – tra le altre – rilevanti novità nella disciplina del debitore d'imposta, di cui all'articolo 17 del d.P.R. n. 633 del 1972, nel caso di cessioni di beni e di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Italia.

La versione del predetto articolo 17 in vigore fino al 31 dicembre 2009 comportava che gli obblighi e i diritti derivanti dall'applicazione della disciplina IVA relativa ad operazioni effettuate nel territorio dello Stato da o nei confronti di un soggetto non residente e senza stabile organizzazione in Italia potevano essere adempiuti o esercitati, nei modi ordinari, dal medesimo direttamente, se identificato ai sensi dell'articolo 35-ter dello stesso dPR n. 633, ovvero tramite un rappresentante residente nel territorio dello Stato.

Qualora il soggetto non residente non avesse esercitato la facoltà di identificarsi direttamente ai sensi dell'articolo 35-ter oppure di nominare un rappresentante fiscale, gli obblighi relativi alle operazioni da egli effettuate nel territorio dello Stato nei confronti di soggetti passivi quivi stabiliti sarebbero stati adempiuti da questi ultimi, mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

Il secondo comma dell'articolo 17 del dPR n. 633 del 1972 è stato modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera h), del predetto D.Lgs. n. 18 e, nella nuova versione, stabilisce che “gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti”.

Tale radicale cambiamento comporta – per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato – che quest'ultimo assuma sempre la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante applicazione del meccanismo del reverse charge. Ciò anche nell'eventualità in cui il soggetto non residente sia identificato nel territorio dello Stato o ivi disponga di un rappresentante fiscale.

Come si ricava dall'articolo 5 del D.Lgs. n. 18 del 2010, la modifica sopra esaminata si applica alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2010.

Per quanto riguarda le prestazioni di servizi, si rammenta che con circolare del 31 dicembre 2009, n. 58 è stato anticipato che, a partire dal 1° gennaio 2010, il contribuente italiano, ai sensi dell'articolo 196 della direttiva 2006/112/CE, è tenuto ad osservare gli obblighi di fatturazione e assolvimento dell'imposta se il servizio, territorialmente rilevante in Italia, è reso da un soggetto non residente. È stato quindi precisato che "in caso di prestazione di servizi rilevante ai fini IVA in Italia, effettuata da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, tutti gli adempimenti relativi all'applicazione dell'imposta gravano sul committente soggetto passivo". Tale chiarimento, in quanto motivato dalla diretta applicazione dell'articolo 196 della direttiva, è riferibile alle prestazioni di servizi generiche cui si applica il criterio della tassazione nel luogo del committente previsto dall'articolo 44 della medesima direttiva (in altre parole, alle prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo non stabilito nello stato membro del committente, territorialmente rilevanti in Italia in base al criterio generale che fa riferimento al luogo di stabilimento del destinatario della prestazione).

Peraltro il legislatore nazionale, esercitando una facoltà prevista dall'articolo 194 della direttiva 2006/112/CE, ha modificato, come sopra anticipato, l'articolo 17 del D.P.R. n. 633 del 1972 nel senso di rendere obbligatorio il meccanismo dell'inversione contabile in tutte le ipotesi in cui il cedente o prestatore sia un soggetto non residente (e cioè nelle ipotesi di cessioni di beni rilevanti in Italia effettuate da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito, nonché nelle ipotesi di prestazioni di servizi rese da un soggetto passivo non residente, nei confronti di un soggetto passivo stabilito, che risultano territorialmente rilevanti in Italia in base ad uno dei criteri che derogano rispetto al principio generale che dà rilievo al paese di stabilimento del committente).

Con riferimento alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi cui si applica il citato articolo 194, effettuate nel periodo compreso tra il 1° gennaio ed il 19 febbraio 2010, la sovrapposizione tra la vecchia normativa e il richiamato articolo 5 del D.lgs. n. 18, che attribuisce valenza retroattiva alle nuove regole, ha determinato una situazione di rilevante incertezza in merito all'individuazione dei comportamenti da ritenere corretti.

Al riguardo, in merito alle predette cessioni di beni e prestazioni di servizi cui si applica il citato articolo 194 della direttiva poste in essere nel predetto arco temporale (1° gennaio - 19 febbraio 2010) da un soggetto non residente nel territorio dello Stato nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito, si ritiene che abbiano agito correttamente i cessionari o i committenti che, nelle more della emanazione del D.Lgs. n. 18, abbiano assunto il ruolo di debitore d'imposta, anticipando le modifiche apportate dal medesimo decreto legislativo all'articolo 17 del d.P.R. n. 633.

Nel caso in cui, invece, l'imposta sia stata assolta dal cedente o dal prestatore non residente, ottemperando a quanto stabilito dalla previgente disciplina, si è del parere che i soggetti interessati non debbano comunque operare variazioni ai sensi dell'articolo 26 del dPR n. 633 del 1972.

Alle conclusioni sopra riportate conduce la ratio desumibile dall'articolo 6, comma 9-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, che consente di far salvi i comportamenti dei contribuenti che, in assenza di malafede, abbiano applicato in maniera non corretta le regole sull'inversione contabile previste dall'articolo 17 del dPR n. 633 del 1972.

Peraltro, considerata la situazione di incertezza sopra evidenziata, l'Amministrazione finanziaria, in applicazione dell'articolo 10, comma 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, non irrogherà la sanzione prevista dal richiamato articolo 6, comma 9-bis, del D.Lgs. n. 471 del 1997 qualora l'imposta sia stata assolta, con le modalità previste dalla previgente disciplina, dal cedente non residente, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del dPR n. 633 del 1972 in capo al cessionario.

(...)