

3. Rimborsi annuali IVA

3.1 Introduzione

La procedura del rimborso IVA giova in modo particolare a quei contribuenti che per ragioni inerenti al tipo di attività esercitata e agli scambi commerciali effettuati, si trovano ad affrontare la situazione “patologica” in cui il credito IVA nei confronti dell’Erario continua ad aumentare raggiungendo spesso degli importi molto elevati che in alcuni casi pregiudicano l’equilibrio finanziario della società.

A fronte di queste situazioni, il Legislatore con gli articoli 30 e 38-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 ha disciplinato il rimborso dell’eccedenza di imposta al sorgere di determinati presupposti specificamente indicati dalla norma e di seguito descritti.

I rimborsi IVA hanno ricevuto un’accelerazione notevole con l’introduzione del *conto fiscale*, che ha permesso lo sfolgimento delle pratiche in giacenza presso gli Uffici.

I primi rimborsi erogati tramite il concessionario della riscossione risalgono all’anno di imposta 1993 con il limite massimo di Lire 40.000.000, oggi il limite massimo rimborsabile è di € 516.456,90 introdotto dalla finanziaria 2001 per i rimborsi erogati dal Concessionario della riscossione, sopra tale limite il rimborso spetta all’Ufficio locale dell’Agenzia delle Entrate di competenza in relazione della sede legale del richiedente.

La legge, inoltre, stabilisce la soglia minima di € 2.582,28 per dare corso al rimborso, tranne che per quei soggetti che hanno cessato l’attività e per coloro che hanno chiuso a credito i due anni precedenti.

3.2 Requisiti

I soggetti passivi dell’imposta sul valore aggiunto che intendono ottenere il rimborso del credito IVA annuale devono, prima di tutto, accertarsi di essere in possesso di uno dei seguenti requisiti previsti dall’art. 30 comma 3 e 4 della legge IVA:

— **Aliquote medie** (art. 30, comma 3, lettera a), quando l’aliquota media applicabile a tutti gli acquisti e importazioni al netto dei beni ammortizzabili sia superiore a quella delle operazioni attive

al netto di eventuali cessioni di beni ammortizzabili maggiorata del 10%. In sintesi, la differenza tra le due aliquote medie deve essere di un importo superiore al 10% dell'aliquota media delle operazioni attive.

Esempio 1

Credito imposta > 2.582,28

<i>Aliquota media cessioni e prestazioni maggiorata</i>	$(IVA \text{ op. attive} - IVA \text{ cessione beni strum.}) / (\text{imponibile} - \text{imponibile cessione beni strum.}) \times 1,1$
<i>Aliquota media acquisti</i>	$(IVA \text{ acquisti} - IVA \text{ acquisti beni strum.}) / (\text{impon. Op. passive} - \text{impon. acq. beni strum.})$

$$\begin{aligned} & \text{Aliquota media cessioni e prestazioni maggiorata} \\ & < \\ & \text{Aliquota media acquisti} \end{aligned}$$

La Circolare n. 81/E del 14 marzo 1995 dispone che ai fini del calcolo dell'aliquota media devono essere effettuate le seguenti rettifiche:

- devono essere esclusi gli acquisti e le importazioni e le cessioni dei beni ammortizzabili;
- tra gli acquisti vanno comprese anche le spese generali;
- nel calcolo dell'aliquota media occorre tener conto della seconda cifra decimale.

• **Operazioni non imponibili** (Art.30, comma 3, lettera b)

Tale requisito si configura per quei soggetti passivi IVA che effettuano operazioni non imponibili ai sensi degli articoli 8, 8-bis e 9 del d.P.R. n. 633/1972, nonché le operazioni non imponibili indicate negli articoli 40 e 58 del d.l. 30 agosto 1993 n. 331 per esportazioni o assimilate, vendite ad esportatori abituali senza applicazione dell'IVA, operazioni con determinati organismi internazionali, cessioni intracomunitarie non imponibili, prestazioni intracomunitarie di trasporto ed intermediazione con un incidenza superiore al 25% del totale delle operazioni effettuate. Le operazioni non imponibili da considerare ai fini del calcolo della percentuale sono:

- esportazioni, operazioni assimilate e servizi internazionali (ex artt. 8, 8-bis e 9), le cessioni allo Stato della Città del Vaticano e della Repubblica di san Marino (previste dall'art.71) e le operazioni previste da trattati ed accordi internazionali ex art. 72 del d.P.R. n. 633/1972;
- le cessioni intracomunitarie di beni estratti da depositi IVA con spedizione in altro stato membro europeo (art. 50-bis del d.l. n.427/1993);
- le operazioni effettuate fuori dal territorio dell'Unione Europea dalle agenzie di viaggio rientranti nel regime previsto dall'art. 74-ter del d.P.R. n. 633/1972;
- le cessioni intracomunitarie di oro e argento.

Esempio 2

Credito di imposta > 2.582,28

Operazioni non imponibili/operazioni attive*	>25%
--	------

*volume affari + cessione beni strumentali + passaggi interni

• **Beni ammortizzabili** (Art. 30 comma 3 lettera c)

È previsto il rimborso dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni ammortizzabili nonché di beni e/o servizi per studi o ricerche. Si precisa che, per quanto riguarda l'individuazione dei beni ammortizzabili, sono da considerare quelli per i quali è prevista la deduzione delle quote di ammortamento ai sensi degli articoli 102 e 103 del TUIR oltre che per quei beni ammortizzabili in esecuzione di contratti di appalto o di locazione finanziaria come chiarito dalla Circolare n.2 del 12 gennaio 1990. Si considerano, infine, anche i beni di importo unitario inferiore ad € 516,46.

Esempio 3

Credito imposta > 2.582,28

IVA acquisti beni ammortizzabili acquistati nel 2009
+
IVA relativa a locazione finanziaria di beni ammortizzabili
+
IVA di beni ammortizz. acquistati prima del 2009 portata in detrazione e mai chiesta a rimborso
+
IVA 2009 per acquisto beni e servizi per studi e ricerche registrati nel 2009

Di seguito si segnalano alcune importanti specificazioni dell'Amministrazione finanziaria relativamente ai rimborsi IVA di cui all'art. 30 comma 3 lett. c) del d.P.R. n. 633/72:

- la Circolare n. 8 del 13 marzo 2009 ha chiarito che l'indeducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi ai terreni, disposta dall'art. 36 comma 7 del d.l. n. 223/2006, determina degli effetti anche ai fini dell'imposta rimborsabile ai sensi dell'art. 30 comma 3 lett. c) del d.P.R. 633/1972. Ciò comporta, che nel caso di acquisto di fabbricati, l'IVA chiesta a rimborso dovrà essere ridotta dell'importo riferibile al costo (non ammortizzabile) dell'area occupata dalla costruzione e di quella che ne costituisce pertinenza.
- La Risoluzione n. 392 del 28 dicembre 2007, ha specificato che al cessionario di un contratto di leasing immobiliare, non spetta il rimborso IVA sul corrispettivo concernente l'acquisto del contratto stesso.
- La Risoluzione n. 113/E del 11 luglio 1996, ha affermato che un terreno edificabile non può essere considerato "oggettivamente" come bene ammortizzabile poiché non suscettibile di deperimento e consumo. Di conseguenza non è possibile chiedere a rimborso l'IVA relativa all'acquisto del terreno.
- La Risoluzione n. 238/E ha chiarito che è invece possibile chiedere a rimborso l'IVA relativa all'acquisto di un capannone industriale successivamente locato a terzi. Il capannone è considerabile, infatti, come un bene strumentale per natura e quindi suscettibile di ammortamento.

- **Operazioni extraterritoriali** (Art.30, comma 3, lettera d)

Relativo ai soggetti IVA nazionali che effettuano prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto dell'art. 7 della legge IVA ovvero operazioni all'estero di cui manchi il requisito della territorialità e che non abbiano ivi trasferito una stabile organizzazione. Si pensi, ad esempio, a prestazioni di servizi per la realizzazione di opere all'estero che quindi difettano del requisito della territorialità.

- **Soggetti non residenti** (Art.30, comma 3, lettera e)

Operatori non residenti che abbiano nominato in Italia un rappresentante legale ai sensi del comma 2 dell'art. 17 della legge IVA o che si avvalgono dell'istituto dell'identificazione diretta in Italia ai sensi dell'art. 35-ter della stessa legge IVA, legittimati a chiedere il rimborso per loro conto dell'eventuale eccedenza d'imposta, sempre con riferimento alla soglia minima di € 2.582,28. Si ricorda che i soggetti identificati direttamente devono presentare il modello VR esclusivamente al Centro Operativo di Pescara, unico soggetto competente sul territorio nazionale a gestire i rimborsi richiesti da tale tipologia di contribuenti.

- **Eccedenze nei due anni precedenti** (art. 30, comma 4)

Anche al di fuori dei casi sopra evidenziati, il soggetto passivo d'imposta può chiedere il rimborso dell'eccedenza detraibile, risultante dalla dichiarazione annuale, nel caso in cui nei due esercizi precedenti abbia chiuso le dichiarazioni a credito. In questo caso il rimborso può essere chiesto per un ammontare comunque non superiore al minore degli importi delle predette eccedenze. In questo caso non opera il limite di € 2.582,28 (Ris. Min. n. 132/E del 2.8.1999). In tal caso, il rimborso spetta per il minore degli importi delle predette eccedenze detraibili, relativamente alla parte non richiesta già a rimborso o già utilizzata in compensazione nel Modello F24. L'importo chiesto a rimborso deve essere sottratto al credito da considerare nel computo per un eventuale rimborso nell'anno successivo.

Cessazione dell'attività

Con la cessazione dell'attività, il contribuente vede automaticamente estinguere anche il conto fiscale aperto a suo nome; in ogni caso, può avanzare domanda di rimborso dell'eccedenza di imposta presente alla data di chiusura e in caso di esito positivo verrà liquidato con i fondi della riscossione speciale accreditati agli uffici competenti.

3.3 Il rimborso IVA annuale

L'art. 38-bis del d.P.R. n. 633/1972 dispone le modalità e la procedura di esecuzione dei rimborsi, gli organi preposti alla liquidazione degli stessi, i termini di presentazione del modello e le garanzie richieste dall'Amministrazione finanziaria. Il contribuente che al 31.12.2009 termina l'anno solare con un'eccedenza di imposta che andrà indicata nella dichiarazione annuale IVA, e che è in possesso di uno dei requisiti di cui al paragrafo precedente, ha la possibilità di chiedere a rimborso tale eccedenza presentando la richiesta direttamente al *Concessionario della riscossione o all'Ufficio dell'Agenzia territo-*

rialmente competente. Il modello non può essere presentato per posta ma deve essere consegnato a mano all'Ufficio, sottoscritto, a pena di nullità dal contribuente o dal rappresentante legale della società richiedente.

La richiesta consiste nella presentazione di un apposito modello (modello VR) in due esemplari, entrambi sottoscritti in originale da presentare esclusivamente in forma cartacea. Tale modello deve tassativamente essere presentato dal *1° febbraio 2010 al 30 settembre 2010*, data di presentazione della dichiarazione annuale IVA. Sono, tuttavia, considerati validi i modelli presentati entro 90 giorni dalla scadenza dei termini previsti per la presentazione della dichiarazione annuale IVA ovvero di quella unificata.

L'art. 78 comma 27 della legge n. 413/1991 ha introdotto l'istituto del **conto fiscale** con decorrenza dal 1° gennaio 1994. Si tratta di un conto tenuto dal concessionario della riscossione, intestato a ciascun contribuente, in cui affluiscono le registrazioni di tutti i versamenti delle imposte dirette, comprese le ritenute fiscali, nonché i versamenti ed i rimborsi relativi all'imposta sul valore aggiunto. L'introduzione di questo istituto ha permesso di regolamentare ed accelerare le procedure del rimborso. I concessionari sono stati, infatti, autorizzati ad erogare i rimborsi spettanti ai contribuenti, a norma delle disposizioni vigenti e con le seguenti procedure:

— **la procedura di rimborso tramite il concessionario** consiste nel rimborso, *entro sessanta giorni* dall'apposita richiesta del contribuente, sottoscritta dallo stesso e attestante il diritto al rimborso, tramite accreditamento sul conto corrente bancario comunicato dall'intestatario. In questo caso, il rimborso può essere richiesto nel limite di € 516.456,90 considerando i crediti IVA già compensati nel corso dell'anno per mezzo del modello di pagamento F24. A seguito della richiesta di rimborso da parte del contribuente direttamente al concessionario, lo stesso deve:

- a) verificare se l'ammontare richiesto superi o meno il 10% dei versamenti complessivi effettuati nei due anni precedenti la data della richiesta e che sono confluiti nel conto fiscale. Nel caso in cui l'importo del rimborso superi il 10% dei versamenti, entro i dieci giorni successivi la presentazione della domanda, il concessionario invita il contribuente a presentare una garanzia a copertura della somma rimborsabile, intestata a favore del singolo

- ufficio competente delle entrate ove il contribuente non vi abbia già provveduto spontaneamente;
- b) verificare che la garanzia abbia una durata non inferiore a 3 anni o se inferiore, sia pari al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento e che sia a copertura non soltanto della somma richiesta a rimborso ma anche degli interessi sulla stessa somma;
 - c) verificare i requisiti di legittimazione della richiesta del richiedente;
 - d) attribuire alla domanda di rimborso un numero cronologico;
 - e) verificare la definizione dei carichi pendenti, nel caso in cui vi siano cartelle di pagamento pendenti e somme iscritte a ruolo non definite il rimborso non può essere erogato dal concessionario;
 - f) inviare agli uffici finanziari la richiesta di rimborso unitamente alla comunicazione dell'ammontare delle somme iscritte a ruolo non caso ve ne siano;
 - g) se entro 40 giorni non vi sono state sospensioni da parte degli uffici finanziari, erogare il rimborso mediante accredito nei successivi 20 giorni sul conto corrente bancario dell'intestatario e comunicato allo stesso mediante l'ordine di pagamento;
 - h) se il rimborso non viene erogato nel termine dei 60 giorni, calcolare a favore del contribuente gli interessi al tasso legale sull'importo del rimborso successivamente erogato.
- la **procedura di rimborso tramite ufficio locale dell'Agenzia delle Entrate**, prevede che il concessionario debba erogare il rimborso entro 3 mesi dalla richiesta. Se ciò non avviene, gli interessi legali iniziano a decorrere dal 90 giorno seguente la presentazione del modello VR.

Questa procedura, comunemente considerata la *procedura ordinaria* per i rimborsi IVA è adottata per i rimborsi superiori alla soglia di € 516.456,90 e per i rimborsi erogati a favore di contribuenti sottoposti a *procedure concorsuali* ma che possiedono i requisiti per poter richiedere il rimborso delle eccedenze IVA pregresse.

Il rimborso, nella fattispecie della procedura ordinaria, viene liquidato dall'ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente, l'ufficio dopo aver controllato la legittimità della richiesta, invia al Concessionario della riscossione un ordine di pagamento da effettuarsi direttamente sul conto corrente comunicato dal richiedente entro venti giorni dalla ricezione della disposizione di pagamento.

La Circolare n. 61 del 31 luglio 2002 fornisce indicazioni sugli adempimenti a carico dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate successivamente alla presentazione della domanda di rimborso da parte di un contribuente. L'Ufficio ha il compito di:

- a) verificare la corretta compilazione del modello VR presentato dal contribuente;
- b) verificare che siano rispettati i limiti stabiliti per la richiesta del rimborso attraverso la cooperazione con il Centro Operativo di Pescara;
- c) verificare l'esistenza del soggetto richiedente;
- d) verificare che non vi siano carichi pendenti in capo al soggetto richiedente.

Documentazione richiesta: successivamente alla presentazione del modello VR, l'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate provvederà a richiedere la seguente documentazione:

- certificato di iscrizione al registro imprese o in alternativa dichiarazione sostitutiva di atto notorio;
- polizza fideiussoria o cauzione in titoli di stato;
- scelta della modalità di riscossione con indicazione della coordinate bancarie per l'accredito;
- per le società cessate, copia dell'atto di scioglimento o del bilancio finale di liquidazione depositato.

I rimborsi IVA auto del 2007

Si fa cenno infine al rimborso dell'IVA sulle auto disciplinato dal d.l. n. 258 del 15 settembre 2006 convertito con modificazioni dalla Legge n. 278 del 10 novembre 2006, e dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 22 febbraio 2007. Con la sentenza della Corte di Giustizia del 14 settembre 2006 furono decretate incompatibili con la sesta direttiva CEE le limitazioni della detrazione previste dall'art.19-bis1, comma 1, lett. c) e d) del d.P.R. n. 633/1972 sull'IVA assolta nell'acquisto di ciclomotori, autovetture e relative spese quali carburanti e lubrificanti, manutenzioni, riparazioni ecc., da soggetti con partita IVA.

Pertanto, entro il 15 aprile 2007 è stato possibile richiedere a rimborso l'IVA non detratta su tali acquisti effettuati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2003 e il 13 settembre 2006 presentando, esclusivamente per via telematica, apposita istanza di rimborso.

3.4 L'esecuzione del rimborso - Il modello VR

Il modello deve essere utilizzato dai contribuenti che vogliono chiedere a rimborso il credito in eccedenza di IVA emergente dalla dichiarazione per l'anno d'imposta 2009. Il modello deve essere presentato in duplice esemplare direttamente al Concessionario della riscossione a partire dal 1° febbraio 2010 fino al 30 settembre 2010.

Il contribuente deve compilare i quadri del modello così come di seguito elencati:

1. **dati del contribuente;**
2. **dati del dichiarante se diverso dal contribuente;**
3. **quadro VR**, in cui deve essere indicato:
 - l'importo totale dei crediti e dei debiti IVA relativi all'anno 2009;
 - il credito di imposta risultante nell'anno 2009;
 - l'importo chiesto a rimborso (che deve coincidere con l'importo indicato nel rigo VX4 della dichiarazione annuale IVA o nel quadro RX della dichiarazione UNICO 2010);
 - la quota parte del rimborso per la quale il contribuente intende utilizzare la procedura semplificata di rimborso tramite il concessionario della riscossione;
 - la causale del rimborso previsto dalle ipotesi di cui all'art. 30 commi 3 e 4;
 - richiesta della minore eccedenza del triennio da parte delle società aderenti alla procedura di liquidazione consolidata, relativamente ai crediti "non trasferibili" al gruppo;
4. **la dichiarazione che attesta di non rientrare tra le società non operative;**
5. **la sottoscrizione della dichiarazione da parte del contribuente.**

Il rimborso compete se l'eccedenza di credito di cui al rigo VR3 della sezione 1 è superiore ad € 2.582,28, l'importo chiesto a rimborso può essere anche minore. In caso di cessazione dell'attività il rimborso compete senza limiti d'importo.

Il rimborso IVA compete anche quando dalle dichiarazioni degli ultimi tre anni (2007-2008-2009) risultino delle eccedenze di crediti di imposta anche se di misura inferiore a € 2.582,28. In questo caso, il rimborso spettante è il minore degli importi a credito evidenziati nelle dichiarazioni in oggetto. Nei rigi VR6 e VR7 della sezione 3 del modello sono da riportare i crediti con riferimento rispettivamente agli anni d'imposta 2007 e 2008. Con l'approvazione del modello VR/2010 è stata intro-

5. Rappresentanza fiscale

5.1 Premessa

Come già accennato nelle pagine precedenti, con il d.lgs. 22 gennaio 2010 (in corso di pubblicazione in G.U.), nell'ordinamento italiano, sono state recepite le Direttive IVA n. 2008/8/CE e n. 2008/9/CE apportatrici di significative modifiche alla funzione del rappresentante fiscale ai fini IVA di un soggetto passivo residente in un altro stato.

La nuova figura del rappresentante fiscale si è delineata con le modifiche introdotte all'art. 17, commi 2, 3 e 4, del d.P.R. n. 633/1972. La nuova disciplina prevede, infatti, la generalizzazione del meccanismo dell'autofatturazione in presenza di un'operazione attiva territorialmente rilevante in Italia ed effettuata da un soggetto straniero nei confronti di un soggetto passivo ivi stabilito. Nella sostanza sarà il soggetto passivo residente in Italia che dovrà assolvere gli adempimenti IVA relativi all'operazione posta in essere dal soggetto straniero (comunitario o non).

L'istituto dell'autofatturazione (ovvero *reverse charge*), consente, quindi, di adempiere agli obblighi e di esercitare i diritti derivanti dall'applicazione dell'IVA nel territorio nazionale. Alla luce delle nuove disposizioni, il soggetto estero non avrà più la possibilità di scegliere se far transitare o meno l'operazione sulla partita IVA italiana aperta e gestita dal rappresentante fiscale italiano, poiché non è più possibile, dal 1° gennaio 2010, applicare l'IVA relativa alle operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

Si segnala, inoltre, quanto specificato dalla relazione ministeriale al d.lgs. n. 191/2002 che ha così affermato: *“l'istituto del reverse charge per queste ultime prestazioni (ossia le prestazioni di servizi di cui al comma 4, lettera d, dell'art. 7 del d.P.R. n. 633/1972) si applica anche qualora il soggetto non residente si sia identificato direttamente ovvero abbia nominato un rappresentante fiscale, sempreché, ovviamente, l'operazione sia effettuata direttamente dal soggetto non residente e non da una stabile organizzazione in Italia”*.

La figura del rappresentante fiscale, avrà quindi un minor peso rispetto al passato, ma dovrà/potrà essere utilizzata nelle seguenti ipotesi:

- nel caso in cui soggetti esteri effettuino operazioni attive imponibili in Italia verso privati nazionali o soggetti passivi IVA non residenti in Italia;
- nel caso in cui soggetti passivi extracomunitari effettuino operazioni passive in Italia e quindi gravate da imposta. In tale caso il soggetto passivo extracomunitario potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta italiana sulle operazioni passive solo a seguito di identificazione mediante nomina di un rappresentante fiscale.

La nuova versione dell'art. 17, del d.P.R. n. 633/72 risulterà essere la seguente:

Articolo 17 - Soggetti passivi

1. L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.
2. 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'art. 7-ter, comma 2, lettere b) e c) sono adempiuti dai cessionari o committenti.
3. Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'art. 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentante relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'art. 21.
4. Le disposizioni del secondo e terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.
5. In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'art. 10, numero 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. La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'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'art. 25.

6. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche:

a) alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore. La disposizione non si applica alle prestazioni di servizi rese nei confronti di un contraente generale a cui venga affidata dal committente la totalità dei lavori. *a-bis*) alle cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato strumentali di cui alle lettere b) e d) del numero 8-ter) dell'art. 10;

b) alle cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative di cui all'art. 21 della tariffa annessa al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641 come sostituita, da ultimo, dal decreto del Ministro delle finanze 28 dicembre 1995, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 1995, nonché dei loro componenti accessori;

c) alle cessioni di personal computer e dei loro componenti ed accessori;

d) alle cessioni di materiali e prodotti lapidei, direttamente provenienti da cave e miniere.

7. Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti, in base alla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, ovvero individuate con decreto emanato ai sensi dell'articolo 17 comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nelle ipotesi in cui necessita la preventiva autorizzazione comunitaria prevista dalla direttiva 77/388/CE del Consiglio, del 17 maggio 1977.

5.2 Fasi preliminari

1. *Nomina di un rappresentante fiscale;*
2. *Comunicazione della nomina del rappresentante fiscale all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione.*

Ai sensi del comma 3 dell'art. 17 del d.P.R. n. 633/1972, il rappresentante fiscale deve essere nominato secondo quanto indicato nel comma 4 dell'art. 1 del d.P.R. n. 441/1997.

Questo, infatti, prevede che il rapporto di rappresentanza deve risultare *da atto pubblico, da scrittura privata registrata, da lettera annotata, in data anteriore a quella in cui è avvenuto il passaggio dei beni, in apposito registro presso l'ufficio IVA competente in relazio-*

ne al domicilio fiscale del rappresentante o del rappresentato, ovvero da comunicazione effettuata all'ufficio IVA con le modalità previste dall'art. 35 del d.P.R. n. 633/72, sempre che di data anteriore al passaggio dei beni. L'annotazione delle lettere commerciali in appositi registri presso l'ufficio IVA è consentita solo per il conferimento di incarichi che comportano passaggio di beni.

Il rappresentante fiscale è nominato dal soggetto straniero nelle forme di cui al terzo comma dell'art. 53 del d.P.R. 633/72 con:

- atto pubblico;
- scrittura privata registrata;
- lettera annotata in apposito registro (modello VI) presso l'ufficio fiscale competente in base al domicilio fiscale del rappresentante. Successivamente alla nomina, il rappresentante deve effettuare le seguenti operazioni:
 - a) comunicare la nomina al soggetto non residente;
 - b) aprire la partita IVA per mezzo di invio telematico oppure presso uno qualsiasi degli uffici locali dell'Agenzia delle Entrate a prescindere dal domicilio fiscale del rappresentante presentando il modello AA 7/10 se il soggetto estero è diverso dalle persone fisiche o il modello AA 9/10 se il soggetto è una persona fisica;
 - c) tenere correttamente i registri IVA (fatture emesse e fatture ricevute);
 - d) anteriormente a qualsiasi operazione, deve comunicare la nomina ai fornitori e/o prestatori di servizi, i quali sono tenuti ad indicare sulle fatture sia i dati del rappresentante fiscale che quelli del rappresentato estero;
 - e) registrare le fatture ricevute ed emesse;
 - f) effettuare le liquidazioni periodiche e nel caso provvedere agli eventuali versamenti;
 - g) presentare la comunicazione annuale dati IVA;
 - h) presentare la dichiarazione IVA.

5.3 Formalità previste per la nomina di un rappresentante fiscale

La nomina del rappresentante risultante da "lettera di incarico" annotata in apposito registro presso l'Agenzia delle Entrate deve essere comunicata all'altro contraente in data anteriore all'effettuazione dell'operazione.

La “lettera di incarico” (*Allegato 1*), redatta in lingua italiana deve essere emessa in triplice copia dal mandante straniero. Le tre copie devono essere sottoscritte in originale dal legale rappresentante della società mandante. Il rappresentante chiede all’Agenzia delle Entrate l’annotazione del mandato (un esemplare rimane presso l’Agenzia delle Entrate, un esemplare rimane presso il rappresentante ed il terzo esemplare è inviato al mandante).

Il soggetto non residente deve comunicare alle parti contraenti italiane (fornitori/clienti), per mezzo di una *comunicazione di nomina* (*Allegato 2*) con copia al legale rappresentante, la nomina del rappresentante in Italia al fine di adempiere agli obblighi previsti dalla legge (ad esempio il fornitore deve riportare sulla fattura che emette, l’intestazione della società estera unitamente a quella del rappresentante fiscale della società stessa).

Il rappresentante dovrà, inoltre, provvedere alla corretta effettuazione delle seguenti formalità:

- presentare all’Agenzia delle Entrate la richiesta di attribuzione del numero di partita IVA (utilizzando il modello AA7/10 ovvero il modello AA9/10) con contestuale inizio attività;
- tenuta dei registri IVA:
 - registro degli acquisti per la registrazione delle fatture relative agli acquisti di beni o di servizi effettuati dal soggetto straniero in Italia;
 - registro delle vendite per la registrazione delle fatture relative alle vendite di beni o servizi effettuati dal soggetto straniero in Italia;
- calcolare mensilmente l’ammontare dell’imposta o del credito IVA;
- nel caso in cui l’IVA sulle vendite sia maggiore dell’IVA sugli acquisti, provvedere al versamento di imposta all’Agenzia delle Entrate.

Questo obbligo sussiste solo nei casi con operazioni d’acquisto e di vendita in Italia da parte del soggetto straniero.

Per esempio:

	<u>Imposta</u>
	Euro
— Acquisti mese di gennaio 2008.	1000
— Vendite mese di gennaio 2008.	<u>1100</u>
— Imposta dovuta e da versare all’Erario	100
	===