



Igino Sorbino  
Dottore Commercialista  
Revisore Contabile  
iginosorbino@sorbino.191.it

## Risposta ai Quesiti : 15 febbraio 2019

### Come si deve comportare un professionista nel caso di prestazione resa ad un soggetto che risiede all'estero ?

I soggetti, sia imprese che professionisti, operanti in Italia, che eseguono **prestazioni di servizi** devono rispettare alcune regole.

In realtà si tratta di prescrizioni previste dalla disciplina sull'Imposta sul Valore Aggiunto, da applicare quando ci si trova di fronte un **committente estero**.

Si tratta di impostazioni da applicare in modo diverso a seconda che il committente sia un privato o un soggetto titolare di **Partita IVA**.

In questa piccola informativa rispondendo al quesito postomi, riepilogo in modo conciso e spero esaustivo gli adempimenti previsti dalla disciplina dell'**Imposta sul valore aggiunto** (DPR n. 633/72), per le **operazioni di servizi**.

Prestazioni che possono essere svolte sia da imprese che da professionisti nei confronti di **committenti residenti in Paesi esteri**, sia che questi ultimi siano soggetti economici, che privati.

## Prestazioni di servizio estere : le regole ai fini dell'imposta sul valore aggiunto

La normativa in materia di Imposta sul valore aggiunto, prevede all'**articolo 1** del **DPR n.633/72** che:

*" l'IVA si applichi su tutte le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di **imprese** o nell'esercizio di **arti e professioni** e sulle importazioni articolo 1 DPR n 633/72 "*

Da questa definizione generale si capisce come vi sia una netta distinzione tra le operazioni effettuate all'**interno del territorio nazionale**. Rispetto a quelle effettuate **fuori da confini del nostro Paese**.

In realtà, le **consulenze** prestate da professionisti residenti in Italia a committenti residenti in un Paese estero seguono precise regole legate all'applicazione dell'IVA.

Si tratta di disposizioni diverse a seconda dei rapporti e dalla **residenza** del committente estero.

Le fattispecie in cui un professionista può imbattersi prevedono due variabili da tenere in considerazione:

1. La **residenza UE** o **extra-UE** del committente, e
2. La tipologia di operazione:
  - ü "**B2B**", se la stessa avviene tra due soggetti passivi
  - ü "**B2C**", se il committente estero è un soggetto privato, non titolare di partita Iva.

Di seguito cercherò di analizzare ognuna di queste variabili in modo di capire le modalità di fatturazione che i **professionisti** sono tenuti ad effettuare in ciascuna di queste situazioni.

## Territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi

Per risolvere ognuna di queste fattispecie è necessario preliminarmente analizzare la normativa disciplinata dal DPR n 633/72.

Ovvero le disposizioni in tema di **territorialità delle prestazioni di servizi**.

In particolare, dobbiamo prendere a riferimento i seguenti articoli che disciplinano:

### Regola generale : Articolo 7 – ter

L'articolo 7-ter disciplina la **regola generale**, per l'applicazione dell'IVA nelle prestazioni di servizi. Regola secondo cui le prestazioni di servizi sono rilevanti ai fini IVA nel territorio dello Stato al verificarsi di due fattispecie:

- Quando sono rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- Quando sono rese a committenti non soggetti passivi d'imposta da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

### Deroghe alla Regola generale : da Articolo 7 – quater a 7 – septies

Gli articoli da 7-quater a 7-septies contengono delle **deroghe** rispetto alla regola generale della territorialità per le prestazioni di servizi. Questi articoli prevedendo differenti criteri per stabilire la rilevanza territoriale di alcune tipologie di servizi.

Questo in funzione della natura del committente del servizio stesso. Sto parlando, ad esempio, delle seguenti tipologie di prestazioni:

- Prestazioni di servizi relative a beni immobili;
- Prestazione di trasporto passeggeri;
- Prestazioni di ristorazione e catering;
- Prestazioni di intermediazione, etc.

## Disciplina generale Territorialità nelle prestazioni di servizi

L'articolo 7-ter del DPR n 633/72 prevede che:

*" le prestazioni di servizi si considerino effettuate nel territorio dello Stato, cioè in Italia, quanto sono rese a soggetti passivi (imprese) aventi partita Iva stabiliti in Italia (operazioni "B2B"). Oppure, quando sono rese a soggetti privati da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato (operazioni "B2C") "*

### 1) Operazioni Business to Business disciplina IVA

Nelle **operazioni B2B** ( *tra imprese* ) il principio di territorialità IVA prevede che sia rilevante la **sede del committente**.

Se la sede è territorialmente rilevante in Italia l'operazione è imponibile.

Se la sede è all'estero, l'operazione è non imponibile IVA. Questo ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera a) del DPR n 633/72.

### 2) Operazioni Business to Consumer disciplina IVA

Nelle **operazioni B2C** ( *tra impresa e privati* ) il principio di territorialità IVA prevede che sia rilevante la **sede del professionista** esecutore della prestazione.

Se la prestazione rivolta a soggetto privato estero è effettuata da professionista con sede in Italia, l'operazione è imponibile.

A questo punto, tenendo sempre presente le regole appena commentate, si deve valutare i vari casi in cui possono trovarsi i soggetti passivi nazionali prestatori di servizi.

Trattandosi della disciplina generale in relazione a quanto chiesto mi cerco di trattare i casi prendendo a riferimento i professionisti.

Unici soggetti che sono interessati dalla disciplina generale di cui all'articolo 7-ter.

Pertanto gli esempi di fatturazione seguenti, prendono a riferimento le prestazioni professionali.

**Prestazioni di  
servizi a  
committenti UE  
privi di partita IVA**

E' l'ipotesi in cui un professionista Italiano fa una prestazione di servizi nei confronti di un soggetto privato. Ovvero un soggetto non titolare di Partita IVA, residente in un **Paese UE**.

Classico esempio è un avvocato che offre la propria consulenza online ad un soggetto tedesco, non titolare di Partita IVA.

Analizzando la regola della territorialità prevista dall'articolo 7-ter del DPR n. 633/72, quando siamo di fronte ad operazioni B2C (*impresa – privato*), la prestazione è imponibile nello Stato ove il professionista esecutore della prestazione ha la propria sede.

Nel nostro esempio, la sede del professionista è in Italia. Quindi, la prestazione professionale si rende imponibile IVA in Italia.

Il professionista, quindi, emetterà la **fattura** con IVA italiana, applicando l'aliquota in vigore per la prestazione professionale effettuata. Naturalmente, nella fattura non dovrà essere applicata alcuna **ritenuta d'acconto**.



Compilazione fattura:

Prestazione professionale €. 1.000

Iva 22% (su €. 1.000) €. 220

Netto a pagare €. 1.220

**Prestazioni di  
servizi a  
committenti UE  
titolari di partita  
IVA**

In questo caso il professionista ha ricevuto l'incarico di effettuare la propria prestazione professionale da un soggetto titolare di Partita IVA. Soggetto che può essere persona fisica o società, residente in un altro Paese UE.

Classico esempio potrebbe essere quella di un architetto italiano che esegue una prestazione professionale per una società francese.

Anche in questo caso, seguendo la regola della territorialità indicata nell'articolo 7-ter del DPR n.633/72, possiamo vedere che le operazioni B2B (*impresa – impresa*), siano imponibili nello

Stato di residenza del soggetto committente la prestazione. Nel nostro caso si tratta della società francese.

Questo significa che per le prestazioni di servizi rese a committenti UE titolari di Partita IVA, il professionista italiano emetterà a quest'ultimo una fattura per consulenza. Fattura che ai fini IVA risulterà "**non soggetta**". Questo ai sensi dell'articolo 7-ter comma 1 lettera a) del DPR n 633/72.

In fattura dovrà essere specificatamente indicata la dicitura "**inversione contabile**"

Si tratta di una nomenclatura prevista dall'articolo 21, comma 6-bis, lettera a) del DPR n 633/72.



Compilazione fattura:

Prestazione professionale €. 1.000

IVA non soggetta ai sensi dell'articolo 7-ter comma 1 lettera a) del DPR n. 633/72

"**inversione contabile**"

Netto a pagare €. 1.000

Il professionista è tenuto a presentare il modello intrastat trimestralmente e l'**esterometro**. Modello utile per l'indicazione delle operazioni effettuate con committenti residenti in Paesi UE.

Ricordo che anche in questo caso in fattura non dovrà essere riportata la ritenuta d'acconto. Questo in quanto il soggetto committente, anche se titolare di Partita IVA, non assume la veste di sostituto di imposta.

I soggetti aventi sede fuori dai confini nazionali non possono mai assumere veste di sostituto d'imposta.

#### Prestazioni di servizi a committenti Extra UE privi di partita IVA

Questa fattispecie si presenta molto simile a quella prevista per il committente privato UE, ma con delle particolarità non di poco conto.

Poniamo di essere di fronte al caso di un avvocato che presta il proprio servizio nei confronti di un privato residente in Paese Extra-UE

In questo caso ci sono due aspetti da tenere in considerazione per quanto riguarda i rapporti B2C. Ovvero:

- Da un lato la regola generale dell'**articolo 7-ter del DPR n 633/72**, che prevede che le prestazioni di servizi si considerano effettuate in Italia quando un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato effettua tali prestazioni a soggetti privati;
- Dall'altro lato vi è una deroga dettata dall'art 7-septies del DPR n 633/72, secondo la quale:

*" in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter, comma 1, lett. b), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato ... quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità: ...*

*c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale"*

In tutti questi casi, previsti dall'articolo 7-septies del DPR n. 633/7, quindi, prestazioni di assistenza tecnica e legale, la prestazione non sarà imponibile Iva in Italia.

Seguendo quanto disposto dall'articolo 7-septies, il professionista italiano, dovrà:

- Emettere fattura con l'annotazione "**operazione non soggetta**". Questo secondo quanto previsto dall'articolo 21, comma 6-bis, del DPR n 633/72. Sempre in applicazione dell'articolo 7- septies, comma 1, lettera i), DPR n 633/72;
- Verificare nel paese Extra-Ue eventuali obblighi IVA.

**Prestazioni di  
servizi a  
committenti Extra  
UE imprese**

In questo caso il professionista ha ricevuto l'incarico di effettuare la propria prestazione professionale da un soggetto titolare di Partita IVA.

Il committente può essere indifferentemente persona fisica o società, residente in un Paese extra-UE.

Prendi l'esempio precedente dell'architetto italiano che esegue una prestazione professionale, questa volta per una società degli **Stati Uniti**.

Anche in questo caso, dobbiamo prendere a riferimento quanto indicato nell'articolo 7-ter del DPR n. 633/72. Disposizione che per le operazioni B2B, prevede che la prestazione sia imponibile nello Stato di residenza del soggetto committente la prestazione. Lo Stato nel nostro caso è la società americana.

Questo significa che per le prestazioni di servizi rese a committenti extra-UE titolari di Partita IVA, il professionista italiano emetterà a quest'ultimo una fattura per consulenza.

La fattura ai fini Iva risulterà "**non soggetta**" ad IVA.

La non applicazione dell'IVA è disciplinata dall'articolo **7-ter comma 1 lettera a) del DPR n 633/72**.

In fattura dovrà essere specificatamente indicata la dicitura "**operazione non soggetta**"

Questo ai sensi di quanto previsto dall'articolo 21, comma 6-bis, lettera b) del DPR n 633/72.



Esempio di compilazione della parte numerica della fattura:

Prestazione professionale	€. 1.000
IVA non soggetta ai sensi dell'articolo 7-ter comma 1 lettera a) del DPR n 633/72	
<b>"operazione non soggetta"</b>	
Netto a pagare	€. 1.000

Anche in questo caso, in fattura non dovrà essere riportata la ritenuta d'acconto. Questo in quanto il soggetto committente, anche se titolare di Partita IVA, non assume la veste di sostituto di imposta. Non può essere sostituto d'imposta in quanto avente sede fuori dai confini nazionali.

## Ulteriori chiarimenti e approfondimenti

### Prestazioni di servizi Estere: Disciplina derogatoria

Come detto in precedenza, il punto di partenza per la corretta analisi ai fini IVA della territorialità delle prestazioni di servizi dei professionisti è la regola generale.

Regola dettata dall'articolo 7-ter, del DPR n 633/72.

In base a questa normativa la territorialità delle prestazioni di servizi è definita con le seguenti modalità:

- Per le prestazioni B2B rileva la sede del committente (articolo 7 -ter, comma 1, lettera a), DPR n 633/1972);
- Per le prestazioni B2C rileva la sede del prestatore (articolo 7- ter, comma 1, lettera b), DPR n 633/1972).

In deroga alla regola generale dettata dall'articolo 7-ter, del DPR n. 633/72, vi sono gli articoli da 7-quater a 7- septies.

Si tratta di regole che disciplinano la territorialità di alcune categorie di prestazioni di servizi. Categorie per le quali sono previsti criteri di individuazione del luogo di imponibilità IVA.

#### Art. 7 – quater

L'articolo 7-quater contiene alcuni servizi, particolari.

Si tratta di servizi per i quali la rilevanza territoriale ai fini IVA in Italia è individuata con un criterio differente rispetto a quello del luogo di stabilimento del committente.

La deroga in esame rientra nell'ambito di quelle "*assolute*", e quindi applicabili sia nelle prestazioni "B2B", sia in quelle "B2C".

Di seguito sono riepilogate le prestazioni di servizi cui si rende applicabile la deroga in esame:

#### Lettera a

Prestazioni di servizi relative a beni immobili. Comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori aventi analoga funzione. Le concessioni di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione ed al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. Tali operazioni sono rilevanti, ai fini IVA in Italia, se l'immobile è situato nel territorio dello Stato.

#### Lettera b

Prestazioni di trasporto di passeggeri. Tali operazioni sono rilevanti ai fini Iva in Italia, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.

#### Lettera c

Prestazioni di ristorazione e di catering. Prestazioni non rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri effettuato all'interno della Comunità. La prestazione è imponibile in Italia, quando sono materialmente eseguita all'interno del territorio dello Stato.

#### Lettera d

Prestazioni di ristorazione e di catering. Prestazioni rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri effettuato all'interno della Comunità. Le prestazioni di servizi sono imponibili in Italia. Questo se il luogo di partenza del trasporto è situato all'interno del territorio dello Stato.

#### Lettera e

Prestazione di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto. Il criterio è quello del mezzo di trasporto messo a disposizione del destinatario:

- Nel territorio dello Stato: rilevano se il mezzo è utilizzato all'interno della Ue;
- Al di fuori del territorio della Ue: rilevano se il mezzo è utilizzato nel territorio dello Stato.

#### Art. 7 – quinquies

L'articolo 7-quinquies contiene la disciplina relativa alla territorialità di alcuni servizi. Si tratta di servizi per i quali la rilevanza ai fini IVA nel territorio dello Stato è ancorata alla materiale esecuzione dell'attività nel territorio stesso.

Si tratta delle seguenti tipologie di servizi:

- Prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni. Nonché servizi accessori connessi con l'accesso prestati ad un soggetto passivo. In questo caso il luogo impositivo è coincidente con quello in cui tali manifestazioni si svolgono effettivamente;
- Prestazioni di servizi relative ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, quali fiere ed esposizioni. Ivi compresi i servizi prestati dall'organizzatore di tali attività. Nonché i servizi accessori, prestati ad una persona che non è soggetto passivo. In questo caso il luogo impositivo è coincidente con quello in cui tali attività si svolgono effettivamente.

#### Art. 7 – sexies

L'articolo 7-sexies, del DPR n. 633/72 contiene la disciplina della territorialità IVA in relazione ad alcune tipologie di prestazioni di servizi. In particolare, si tratta di prestazioni che devono essere rese a committenti non soggetti passivi (deroga "relativa").

Le casistiche sono le seguenti:



#### Lettera a

Prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente. In pratica, l'operazione è rilevante in Italia se le operazioni oggetto dell'intermediazione sono effettuate nel territorio dello Stato.

#### Lettera b

Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario. In pratica, l'operazione è rilevante in Italia, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato.

#### Lettera c

Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni. In pratica, la prestazione è rilevante in Italia se l'esecuzione del trasporto ha inizio nel territorio dello Stato.

#### Lettera d

Prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali, e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili. In buona sostanza l'operazione è rilevante in Italia se l'esecuzione è nel territorio dello Stato.

#### Lettera e

Prestazione di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto. L'operazione è rilevante in Italia se il committente è stabilito nel territorio dello Stato e se il mezzo è utilizzato nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese ad un soggetto domiciliato e residente al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate.

#### Lettera f

Inoltre, prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici. L'operazione è rilevante in Italia se il prestatore è stabilito al di fuori del territorio della Comunità: se il committente è domiciliato nel territorio dello Stato (o ivi residente senza domicilio all'estero).

#### Lettera g

Prestazioni di telecomunicazione e di tele radiodiffusione. L'operazione è rilevante in Italia se:

- Prestatore è stabilito nel territorio dello Stato: se committente residente o domiciliato nel territorio della Comunità ed ivi utilizzate;
- Oppure, prestatore stabilito al di fuori del territorio della Comunità: se utilizzate nel territorio dello Stato.

#### Art. 7 – septies

L'articolo 7-septies, del DPR n. 633/72 contiene la seconda delle deroghe cd. "*relative*".

Per i servizi elencati in tale deroga, si stabilisce che non si considerano effettuati nel territorio dello Stato (e quindi sono fuori campo IVA).

In buona sostanza la regola è valida se i servizi sono resi nei confronti di un soggetto non passivo d'imposta residente in un Paese extra-UE.

Tali servizi sono:

- Lettera a** Prestazioni di cui all'art. 3, co. 2, n. 2), DPR n 633/1972. Sono cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti d'autore. Quelle relative ad invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili e quelle relative a marchi e insegne. Nonché le cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni simili ai precedenti.
- Lettera b** Prestazioni pubblicitarie.
- Lettera c** Prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale, nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili.
- Lettera d** Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti.
- Lettera e** Inoltre, la messa a disposizione del personale.
- Lettera f** Prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto.
- Lettera g** Concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati.
- Lettera h** Si tratta di servizi di telecomunicazione e di tele radiodiffusione, esclusi quelli utilizzati nel territorio dello Stato. Questi ancorché resi da soggetti che non siano ivi stabiliti.
- Lettera i** Infine, servizi prestati per via elettronica.
- Lettera l** Prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti

*Lo Studio resta a disposizione per ulteriori chiarimenti e approfondimenti*