
STUDIO
SIRRI – GAVELLI – ZAVATTA
& ASSOCIATI
DOTTORI COMMERCIALISTI

*Le cessioni di beni e
le prestazioni di servizi
nei rapporti con operatori
comunitari*

A cura del Dott. Riccardo Zavatta

Bologna, 9 ottobre 2019

Argomenti

- Requisiti soggettivi e oggettivi delle cessioni e acquisti di beni
- Fornitura di beni mobili con installazione
- Trasferimenti intracomunitari di beni in lavorazione
- Le triangolari comunitarie
- La territorialità delle prestazioni di servizi
- Soggettività passiva
- Il momento d'effettuazione ai fini Iva
- Momento d'effettuazione delle prestazioni "generiche". Le prestazioni periodiche o continuative – Il caso delle intermediazioni
- Momento d'effettuazione delle prestazioni "generiche". La determinabilità del corrispettivo
- Il momento d'effettuazione. Documentazione delle operazioni
- Fattispecie specifiche
- I servizi internazionali (*art. 9, D.P.R. n. 633/1972*)
- Intermediazioni su beni mobili
- Trasporti di beni
- Lavorazioni su beni mobili

Requisiti soggettivi e oggettivi delle cessioni e acquisti di beni

Requisiti soggettivi e oggettivi

Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994

I **requisiti soggettivi e oggettivi** degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie sono i seguenti:

1. “status” di operatore economico, identificato ai fini IVA, di entrambe le parti (venditore ed acquirente) in Stati membri diversi;
2. onerosità dell’operazione relativa a beni mobili materiali;
3. trasferimento del diritto di proprietà (o di altro diritto reale) sui beni;
4. effettiva movimentazione dei beni da uno Stato membro all’altro.

A tali requisiti, si deve aggiungere un **pre-requisito**:
la natura “comunitaria” dei beni oggetto delle transazioni.
(risoluzione n. 127/E del 7 settembre 1998)

Requisiti soggettivi e oggettivi

La territorialità Iva delle cessioni di beni mobili e immobili

Beni mobili

Le **cessioni** effettuate **da soggetti passivi nazionali** nei confronti di **soggetti d'imposta comunitari**, aventi ad oggetto **beni introdotti in Italia in regime di temporanea importazione**, per essere sottoposti a lavorazione, **non** possono essere qualificate come **cessioni intracomunitarie**, considerato che per poter assumere tale qualifica è necessario che i beni oggetto della transazione siano **originari della comunità o ivi immessi in libera pratica**.

Tali cessioni, pertanto, avendo per oggetto beni mobili vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello Stato, costituiscono **cessioni interne assoggettate ad Iva in Italia**

Risoluzione n. 127/E del 07.09.1998

Requisiti soggettivi e oggettivi

Art. 50, commi 1 e 2, D.L. n. 331/1993

Soggetto passivo IVA

Lo “status” giuridico di **soggetto passivo Iva** è un **requisito fondamentale** nel meccanismo applicativo dell’imposta

**D.M.
28.01.1993**

L’operatore economico residente **deve** verificare che il **partner estero comunitario sia un soggetto Iva** e, avuta comunicazione del suo numero di identificazione, **può rivolgersi all’Agenzia delle entrate** che, su presentazione di specifica richiesta, ai sensi del secondo comma dello stesso art. 50,

“conferma la validità del numero di identificazione attribuito al cessionario o committente da altro Stato membro della Comunità economica europea, nonché i dati relativi alla ditta, denominazione o ragione sociale, e in mancanza, al nome e al cognome”

Di fatto, la richiesta di conferma è obbligatoria quando, nel sistema VIES, il codice identificativo Iva non risulta abbinato ai dati anagrafici del soggetto passivo

Requisiti soggettivi e oggettivi

Soggetti obbligati all'iscrizione al Vies

Sono tenuti a chiedere l'iscrizione al Vies i soggetti passivi Iva che intendono effettuare operazioni intracomunitarie o prestazioni di servizi in ambito UE (ex art. 7-ter, D.P.R. n. 633/1972) imponibili Iva (Circolare n. 39/E del 1° agosto 2011)

- i soggetti passivi Iva non residenti in Italia, ma ivi identificati direttamente o mediante rappresentante fiscale
- i soggetti che applicano il regime di vantaggio di cui all'art. 27 del D.L. n. 98/2011 o il regime forfetario di cui alla legge n. 190/2014 e che intendono effettuare acquisti intracomunitari di beni o servizi
- i produttori agricoli in regime di esonero ex art. 34, comma 6, D.P.R. n. 633/1972, nonché gli enti non commerciali non identificati ai fini Iva, laddove tali soggetti, nell'anno solare precedente, abbiano effettuato acquisti intracomunitari in misura superiore alla soglia di 10.000 euro, ovvero abbiano optato per l'applicazione dell'imposta in Italia ai sensi dell'art. 38, comma 5, lett. c) e 6 del D.L. n. 331/1993

La **richiesta d'inclusione** nel Vies è effettuata in sede d'**inizio attività** o con le **apposite funzionalità dei servizi telematici** dell'Agenzia delle entrate, per i **soggetti già titolari di partita Iva** e per i non residenti.

Requisiti soggettivi e oggettivi

Inclusione immediata nel Vies

Ai sensi dell'art. 35, del D.P.R. n. 633/1972, come modificato dal D.Lgs. n. 175/2014, l'opzione espressa in sede di dichiarazione di inizio attività determina l'immediata inclusione nella banca dati Vies.

L'Agenzia delle entrate **include** i soggetti passivi nella banca dati al **momento** della **ricezione dell'istanza**.

A partire **dalla data di iscrizione**, i soggetti interessati possono **effettuare operazioni attive e passive** con soggetti stabiliti nel territorio comunitario.

L'art. 35, comma 15-bis, del D.P.R. n. 633/1972 prevede che, al **momento di attribuzione della partita Iva**, vengano attivati **controlli** per verificare che i **dati forniti siano completi ed esatti** e per individuare gli elementi di rischio connessi al suo rilascio.

In caso di **esito «negativo»** dei controlli, l'Ufficio emana un **provvedimento di cessazione della partita Iva** e provvede alla sua **esclusione dalla banca dati Vies**

Requisiti soggettivi e oggettivi

Inclusione immediata nel Vies

Con il provvedimento n. 110418 del 12 giugno 2017, l'Agenzia delle entrate ha definito i criteri per l'esecuzione dei controlli, al fine di determinare la **possibile cessazione della partita Iva e l'esclusione dal Vies** ai sensi dell'art. 35, comma 15-bis, del D.P.R. n. 633/1972 (per la chiusura d'ufficio della partita Iva ai sensi dell'art. 35, comma 15-quinquies, modificato dal D.L. n. 193/2016, occorre un diverso provvedimento non ancora emanato)

Gli elementi di valutazione riguardano:

- elementi di rischio riconducibili al rappresentante legale, agli amministratori o ai soci della persona giuridica titolare della partita Iva (ovvero al titolare della ditta individuale);
- elementi di rischio legati alla tipologia di attività e alle modalità con le quali essa viene esercitata sotto il profilo operativo, finanziario e gestionale;
- eventuali collegamenti con soggetti direttamente e/o indirettamente coinvolti in fenomeni evasivi o fraudolenti

Sono eseguiti controlli anche sui requisiti soggettivi/oggettivi

Requisiti soggettivi e oggettivi

Esclusione dal Vies

**Provvedimento
n. 110418/2017**

L'**analisi degli elementi di rischio** avviene tramite **proceduta automatizzata** e successivi **controlli periodici** di tipo formale e sostanziale (anche con accesso).

Analisi del rischio e controlli sono eseguiti **entro 6 mesi** dalla data di **attribuzione della partita IVA** o dalla **comunicazione d'inclusione** nel VIES.

In esito ai controlli effettuati può essere notificato un **provvedimento di cessazione della partita IVA** che comporta l'**esclusione dal VIES**.
La cessazione ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria della notifica del Provvedimento.

È sempre possibile presentare richiesta di nuova inclusione

L'esclusione dal Vies può, inoltre, essere disposta se l'operatore ancorché in possesso dei requisiti soggettivi/oggettivi, abbia **consapevolmente effettuato operazioni intracomunitarie** in un contesto di **frode all'IVA**

È sempre possibile l'esclusione in mancanza di modelli Intrastat per 4 trimestri consecutivi

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

Circolare n. 39/E
del 1° agosto 2011 e
Risoluzione n. 42/E
del 27 aprile 2012

Secondo l'Amministrazione finanziaria, **l'assenza del numero identificativo IVA** del cessionario o committente **dall'archivio VIES** determina **l'impossibilità di applicare** il regime di **non imponibilità** all'operatore, in quanto non risulterebbe verificata la soggettività passiva della controparte.

In base alla giurisprudenza comunitaria e a quella nazionale, in particolare di merito, è stato più volte affermato che **l'iscrizione al VIES** da parte dell'**acquirente** costituisce un **requisito formale** ai fini della realizzazione di operazioni intracomunitarie.

Se sono soddisfatte le condizioni sostanziali, la **mancata inclusione nel VIES non determina**, di per sé, il **disconoscimento** del **regime di non imponibilità** delle operazioni in argomento.

C-587/10	C-273/11	C-24/15	C-21/16
«VSTR»	«Mecsek-Gabona»	«Josef Plockl»	«Euro Tyre BV »

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

CORTE DI CASSAZIONE – ORDINANZA N. 17254 DEL 29.07.2014

Con l'ordinanza n. 17254 del 29 luglio 2014, la Corte di Cassazione si pronuncia sulla problematica relativa all'indicazione di un **codice identificativo Iva errato** sulle **fatture emesse da un fornitore residente**, a fronte del quale l'Agenzia delle entrate aveva ripreso a tassazione l'imposta **negando il regime di non imponibilità** ex art. 41 del D.L. n. 331/1993

Conferma e **consolida** l'orientamento interpretativo più recente che attribuisce alla **partita Iva** la natura di **elemento formale** non in grado, di per sé, di condizionare l'applicazione del regime di non imponibilità delle cessioni intracomunitarie di beni quando sono verificati i requisiti sostanziali

Importanza dell'ordinanza

Partita Iva: elemento formale

La conferma della linea interpretativa «*sostanzialista*» avviene dopo un'attenta e compiuta ricostruzione dell'evoluzione della giurisprudenza comunitaria e nazionale

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

CORTE DI CASSAZIONE – ORDINANZA N. 17254 DEL 29.07.2014

La Corte di Cassazione conferma i contenuti della sua precedente giurisprudenza di cui alla **sentenza n. 22127 del 27 settembre 2013**, fondata a sua volta sui principi enunciati dalla più recente giurisprudenza comunitaria di cui alle sentenze del 6 settembre 2012, nella causa C-273/11 («*Mecsek-Gabona*») e del 27 settembre 2012, nella causa C-587/10 («*VSTR*»), ribadendo che il **solo** fatto della **mancanza** del requisito costituito dal **possesso della partita Iva non** può **determinare** il **venir meno** della possibilità d'inquadrare l'operazione come **cessione intracomunitaria**, quando «*l'operatore provi in modo rigoroso tutti i requisiti sostanziali della normativa di settore*»

Sentenza n. 22127 del 27.09.2013

Nella sentenza n. 22127 del 27 settembre 2013, inoltre, viene precisato che **né** la direttiva comunitaria, **né** la giurisprudenza della Corte di giustizia **indicano** tra le **condizioni sostanziali** di una cessione intracomunitaria l'**obbligo** di disporre di un **numero d'identificazione** ai fini **Iva**

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

CORTE DI CASSAZIONE – ORDINANZA N. 17254 DEL 29.07.2014

Requisiti sostanziali per qualificare una cessione di beni come intracomunitaria:

- 1** Il **trasferimento dei beni** i quali devono essere trasportati o spediti fuori dal territorio dello Stato membro di partenza con destinazione ad altro Stato membro dell'Unione europea
- 2** L'effettuazione della **cessione** nei confronti di un **altro soggetto passivo** "che agisce in quanto tale in altro Stato membro"
- 3** Il **trasferimento** del "**potere di disporre di un bene come proprietario**", utilizzando l'espressione con cui, nell'art. 14 della direttiva n. 2006/112/CE, viene definito il concetto di «*cessione di beni*»

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

CORTE DI CASSAZIONE – ORDINANZA N. 17254 DEL 29.07.2014

Si sottolinea come la posizione assunta con la sentenza n. 22127/13 abbia comportato un «**riallineamento**» della giurisprudenza nazionale con quella comunitaria, essendo il nuovo indirizzo assunto nel 2013

*«l'unico compatibile con i principi espressi dalla Corte di giustizia»,
dovendosi così dare ad esso continuità*

Nuovo orientamento

Confermando il nuovo indirizzo interpretativo, la Cassazione abbandona, delegittimandolo espressamente, il precedente orientamento

Vecchio orientamento

fondato su logiche rigide e formalistiche secondo cui l'assenza del codice identificativo Iva, come anche

la mancata ulteriore richiesta di verifica di tale codice presso gli Uffici *ex art. 50, comma 2, del D.L. n. 331/1993,*

rappresentano elementi ostativi all'applicazione del regime di non imponibilità

Con la sentenza n. 3603 del 13 febbraio 2009, la Cassazione aveva sottolineato che *«la mancata utilizzazione della procedura di controllo esclude il requisito della buona fede, la quale non può ipotizzarsi quando, ..., non siano state rispettate le norme che garantiscono la legittimità degli scambi»*

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

CORTE DI CASSAZIONE – ORDINANZA N. 17254 DEL 29.07.2014

Il superamento del preoccupante quadro interpretativo precedente, rappresenta sicuramente un fatto positivo ma non deve indurre gli operatori a diminuire il livello di attenzione

Occorre, infatti, dimostrare «**in modo rigoroso**»
tutti i requisiti sostanziali della normativa
 che disciplina le cessioni intracomunitarie di beni,
 fra i quali è compreso quello
 della **soggettività passiva** dell'**acquirente**
 che agisce in quanto tale come **operatore economico**

Dimostrazione
 rigorosa
 dei requisiti sostanziali

Fornitore → verifica diligente

Acquirente → operatore economico

Tale «*qualità*» **va debitamente provata da** parte del **fornitore residente**,
 il quale, pur non essendo tenuto ad attività investigative
 sulla movimentazione dei beni ceduti,
deve però «**verificare con la diligenza** dell'*operatore commerciale professionale*
le caratteristiche di affidabilità della controparte»

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

CORTE DI CASSAZIONE – ORDINANZA N. 17254 DEL 29.07.2014

La richiesta di conferma della validità del codice identificativo Iva

Nell'ottica dell'ordinanza, la mancata richiesta di conferma della validità del codice identificativo Iva comunicato dall'acquirente, **non comporta automaticamente il venir meno del regime di non imponibilità** e la stessa, come si desume dal D.M. 28 gennaio 1993, non è, inoltre, obbligatoria, rappresentando una facoltà per il fornitore residente

... tuttavia ...

nell'ottica del **comportamento diligente**,
funzionale alla dimostrazione della **buona fede**,
la **conferma** della **validità del codice identificativo Iva** costituisce
una **procedura** certamente **opportuna**,
soprattutto nei casi in cui il sistema VIES
non abbini al codice i dati anagrafici della controparte comunitaria

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

Corte di cassazione – sentenza n. 21183 del 08.10.2014

Il caso

Con la **sentenza n. 21183 dell'8 ottobre 2014**, la Corte di Cassazione si pronuncia su un rilievo formulato dall'Agenzia delle dogane relativo alla compilazione dei modelli Intrastat delle cessioni di beni, ove erano state indicate operazioni con un acquirente comunitario la cui partita Iva risultava cessata, con conseguente ripresa a tassazione dell'imposta «*in difetto di un'indicazione corretta della partita Iva*»

Viene richiamato il quadro di riferimento della giurisprudenza in materia, nel cui ambito viene citata anche la precedente **sentenza n. 22127 del 2013**, deducendo da essa che le conclusioni in chiave esimente raggiunte in merito alla fattispecie dell'omessa indicazione in fattura del codice identificativo Iva del cessionario, sono “*senza difficoltà estensibili anche al diverso caso ... della **partita Iva cessata**, non sussistendo diversità fattuali apprezzabili tra le due ipotesi*”

Partita Iva cessata

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

Corte di cassazione – sentenza n. 21183 del 08.10.2014

Per la Cassazione, quindi, l'**indicazione** di una **partita Iva cessata**,
“**non diversamente** dalla **mancata indicazione** di essa, **non è sanzionata** dalla legge”,
da ciò seguendone che non può aver luogo
la ripresa a tassazione dell'Iva sulle cessioni
per il solo fatto di aver indicato nei modelli Intrastat una partita Iva cessata

Viene, pertanto, ribadito l'approccio “sostanzialista”,
confermando il regime di esenzione quando la “patologia” connessa
all'**irregolarità del codice identificativo Iva**, avente **natura formale**,
“**non impedisca la dimostrazione certa** che i **requisiti sostanziali**
dell'operazione intracomunitaria siano stati **soddisfatti**”

Requisiti soggettivi e oggettivi

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

Nonostante i principi consolidati statuiti dalla Corte di giustizia, come recepiti dalle proprie sentenze del periodo 2013 e 2014, la Corte di Cassazione ha dimostrato ambiguità e oscillazioni con la giurisprudenza successiva fino alla sentenza n. 21102 del 24.08.2018 che desta preoccupanti perplessità sull'effettiva applicabilità dei principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria

Diligenza e buona fede e prova delle cessioni intraUe

Le sentenze del 2015

Nel 2014 la giurisprudenza della **Corte di Cassazione** era sembrata ormai consolidata su posizioni allineate all'orientamento assunto dalla Corte di Giustizia nel triennio 2012/2014 in chiave «sostanzialista», attribuendo alla **partita Iva** la natura di **elemento formale**

Corte di giustizia UE

- ✓ Sentenza del 9 ottobre 2014, causa C-492/13 «*Traum Food*»
- ✓ Sentenza del 6 settembre 2012, causa C-273/11 «*Mecsek-Gabona*»
- ✓ Sentenza del 27 settembre 2012, causa C-587/10 «*VSTR*»

Corte di Cassazione

- ✓ Ordinanza n. 17254 del 29 luglio 2014
- ✓ Sentenza n. 21183 dell'8 ottobre 2014

Le **sentenze n. 5632 del 20 marzo 2015** e **n. 15639 del 24 luglio 2015** segnano una **parziale «retromarcia»** della Corte di Cassazione rispetto all'orientamento interpretativo del 2014

Diligenza e buona fede e prova delle cessioni intraUe

La sentenza n. 5632 del 20 marzo 2015

La sentenza riguarda il caso di partite Iva cancellate, relative a società acquirenti comunitarie che avevano cessato l'attività

La **Corte di Cassazione** riepiloga accuratamente i principi elaborati dalla Corte di Giustizia e la sua giurisprudenza più recente per dimostrare di non volersi porre in contrasto con l'orientamento ormai consolidatosi nel corso del 2014.

Ma, dopo le premesse allineate con la giurisprudenza nazionale e comunitaria, torna al rigore interpretativo precedente, affermando che “occorre anche che il **soggetto attivo** dello **scambio dia impulso** all'apposita **procedura di verifica**, richiedendo al Ministero la conferma della **validità** attuale del **numero d'identificazione** del cessionario (Cass. 20279/13). **In assenza** di tali adempimenti, **legittimamente** l'**Ufficio finanziario** può ritenere che lo **scambio** abbia **carattere nazionale** e **procedere al recupero dell'IVA** (cfr. Cass. 20575/11, 2227/11) perché è onere del cedente provare la sussistenza dei fatti costitutivi del diritto, che intende far valere in giudizio, e cioè dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo (Cass. 3703/09; conf. 20279/12, 3167/12)”

Diligenza e buona fede e prova delle cessioni intraUe

La sentenza n. 5632 del 20 marzo 2015

Il Giudice di legittimità, di fatto, giunge ad attribuire la natura di **violazione sostanziale**, e non formale, alla **mancata** richiesta di **verifica della correttezza** del **codice identificativo Iva**, idonea ad impedire la fruizione del regime di non imponibilità

La mancata attivazione della procedura di conferma presso l'Agenzia delle entrate implica un **comportamento non improntato** alla **«diligenza dell'operatore commerciale professionale»** e, quindi, l'**assenza della buona fede**, non essendo sottoposta a verifica l'affidabilità della controparte

Facoltà di prova

Buona fede

Diligenza dell'operatore commerciale professionale

Tali conclusioni non paiono trancianti, in quanto non fanno derivare l'imponibilità ad Iva delle cessioni in modo automatico dalla mancata attivazione del procedimento di conferma della validità della partita Iva. La sentenza, infatti, sembra fare comunque salva la possibilità per il fornitore di dimostrare che *“gli acquirenti fossero effettivamente soggetti passivi d'imposta che agivano in quanto tali nell'ambito delle operazioni di cui trattasi relativamente a beni realmente destinati a essere utilizzati nell'ambito d'impresе proprie di coloro che apparivano come acquirenti nelle fatture contestate”*.

Diligenza e buona fede e prova delle cessioni intraUe

La sentenza n. 15639 del 24 luglio 2015

La sentenza n. 15639 del 24 luglio 2015 si pone nel solco interpretativo della precedente e riguarda un caso ancora più eclatante, in quanto la **società acquirente** risultava **cessata**, in seguito a fallimento (2002), **già da due anni al momento delle forniture** dei beni (2004), in modo tale che le stesse *“non avevano dato luogo ad imposizione alcuna in Lussemburgo”*

Nel caso di specie, si aggiunge un ulteriore elemento di complicazione, rappresentato dal fatto che le transazioni erano state effettuate rapportandosi ad un falso rappresentante legale della società acquirente, sull'identità del quale la società fornitrice residente non aveva svolto alcuna verifica

Il Giudice di legittimità prima afferma che *“nella giurisprudenza della Corte di giustizia, la **buona fede** è identificata col **legittimo affidamento**, ossia con la buona fede in senso soggettivo, che è scaturente dalla **condotta avveduta ed** in quanto tale **diligente**”*

Buona fede

Diligenza e buona fede e prova delle cessioni intraUe

La sentenza n. 15639 del 24 luglio 2015

La sentenza, poi, richiama l'**art. 50, comma 2, del D.L. n. 331/1993**, sottolineando che
“con questa norma, il legislatore si limita a disciplinare le modalità tramite le quali
il cedente esercita il proprio controllo diligente, in coerenza, d'altronde,
con l'art. 1393 c.c., comma 1, il quale prevede che il terzo che contratta col rappresentante può
sempre esigere che questi giustifichi i suoi poteri.
L'omesso esercizio del controllo, dunque, con riferimento agli elementi
della fattispecie in esame, segnata, come visto, da rilevanti ambiguità
già in relazione alle generalità del falso rappresentante,
concorre ad **escludere la sussistenza di un affidamento incolpevole**”

Le conclusioni sono del tutto analoghe a quelle della sentenza n. 5632/2015, confermando la centralità della procedura di conferma della validità del codice identificativo Iva presso l'Agenzia delle entrate, “di guisa che, **in assenza di tali adempimenti, legittimamente** l'ufficio finanziario può ritenere che lo scambio abbia carattere nazionale e procedere al recupero dell'IVA, facendo pur **sempre salva la facoltà** del contribuente di **provare** la sussistenza dei presupposti di fatto che giustificano la deroga al normale regime impositivo”

Facoltà di prova

Diligenza e buona fede e prova delle cessioni intraUe

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

In particolare, con la **sentenza del 09.02.2017, nella causa C-21/16 («Euro Tyre BV»)**, la Corte di giustizia consolidata in modo definitivo il suo orientamento «sostanzialista» e, richiamate tutte le più importanti sentenze precedenti (C-587/10, C-273/11, C-492/13 e C-24/15), conferma che il possesso della partita Iva, del codice identificativo Iva di operatore comunitario e l'iscrizione al VIES hanno **natura formale** e, da soli considerati, non possono implicare automaticamente la negazione del regime di esenzione dall'Iva delle cessioni intracomunitarie quando:

- ✓ **sono soddisfatti tutti i requisiti sostanziali** dell'operazione intracomunitaria (1. trasferimento all'acquirente del diritto di disporre dei beni come proprietario, 2. prova data dal fornitore che i beni sono stati trasportati/spediti in altro Stato membro, 3. il bene è uscito fisicamente dallo Stato Ue di partenza a destinazione di un soggetto passivo che agisce come tale in uno Stato Ue diverso da quello di partenza dei beni);
- ✓ **il fornitore non ha partecipato intenzionalmente ad una frode**, avendo adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare di essere coinvolto nella frode (diligenza del «*commerciante avveduto*»);
- ✓ **la violazione del requisito formale non ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali**

Diligenza e buona fede e prova delle cessioni intraUe

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

Con la sentenza n. 21102 del 24.08.2018, la Cassazione si pronuncia su un caso avente ad oggetto cessioni intracomunitarie di beni fatturate come non imponibili nei confronti di clienti spagnoli di cui era stata verificata dal fornitore italiano l'effettiva esistenza ed operatività in Spagna ed il possesso della partita Iva (in Spagna NIF), **ma risultanti non iscritti nel sistema VIES.**

Dopo aver riepilogato correttamente tutti i principi ormai consolidati della giurisprudenza comunitaria e nazionale ed aver ribadito che *«può certamente escludersi che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigativa sulla movimentazione dei beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario»* e che *«gli operatori intracomunitari non possiedono i poteri istruttori propri dell'Amministrazione finanziaria»*, pur potendosi dimostrare la buona fede del cedente, giunge alla conclusione che *«ciò non esclude l'applicazione dell'imposta, stante il mancato assolvimento dell'onere della prova di cui in precedenza si è detto, **non avendo la contribuente dimostrato, neanche nella fase processuale, l'avvenuto pagamento del tributo da parte del cessionario**»*

Sentenza errata nei presupposti (richiede, di fatto, la verifica di un requisito-pagamento dell'Iva nello Stato Ue dell'acquirente-non prevista dalla norma), illogica e contraria alla giurisprudenza della Corte di giustizia di cui alla sentenza del 09.02.2017, causa C-21/16, «Euro Tyre BV»

Diligenza e buona fede e prova delle cessioni intraUe

Conseguenze della mancata presenza nel Vies

Il punto focale sui cui pare incentrarsi l'attenzione della Corte di giustizia pare, di fatto, essere quello della verifica, con la diligenza dell'operatore commerciale professionale, delle caratteristiche di **affidabilità** della controparte, procurandosi mezzi di prova adeguati, oltre alla sua effettiva esistenza come soggetto passivo stabilito nell'altro Stato membro

Tale verifica, dilatata all'eccesso, non può però logicamente estendersi al punto di doversi accertare anche del regolare assolvimento dell'Iva da parte dell'acquirente nel proprio Stato membro e, questo, secondo i principi del diritto comunitario più volte ribaditi dalla Corte di giustizia (neutralità, certezza del diritto e proporzionalità)

Novità 2020: iscrizione al Vies

Vies

Novità in arrivo

Si segnala che la **direttiva UE n. 2018/1910 del 4 dicembre 2018** prevede che l'inserimento del numero d'identificazione attribuito al cessionario, destinatario dei beni oggetto di una vendita intracomunitaria, divenga una **condizione sostanziale** ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità, anziché un mero requisito formale.

A decorrere dal **1 gennaio 2020**, è prevista una modifica dell'**art. 138, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE**, volta a stabilire che sono esenti (nella terminologia comunitaria) le cessioni di beni effettuate nei confronti di un soggetto passivo di altro Stato membro che agisca in quanto tale e che sia **identificato** ai fini dell'imposta in uno Stato membro diverso da quello da cui in cui ha inizio la spedizione o il trasporto dei beni, alla condizione che abbia **comunicato** al cedente tale numero identificativo.

Il diritto all'applicazione del regime di non imponibilità è inoltre subordinato, come prevede il **nuovo par. 1-bis dell'art. 138**, alla presentazione di corretti elenchi riepilogativi (modelli Intrastat) delle operazioni intracomunitarie.

Novità 2020: iscrizione al Vies

Videoforum Italia Oggi 23 gennaio 2019

ARCHIVIO VIES

ItaliaOggi

Domanda

A seguito della sentenza della Corte di giustizia Ue del 9 febbraio 2017, causa C-21/16, secondo la quale l'iscrizione del soggetto passivo all'archivio Vies non è un requisito sostanziale per l'applicazione del regime proprio delle operazioni intracomunitarie, devono ritenersi superate oppure sono confermate le indicazioni fornite dall'agenzia con la circolare n. 39/2011 e con la risoluzione n. 42/2012, secondo cui il soggetto passivo italiano non iscritto al Vies non deve assoggettare ad Iva gli acquisti intracomunitari?

Risposta

Nell'ambito delle operazioni intracomunitarie, secondo un orientamento costante della Corte di Giustizia dell'Unione europea (tra cui la sentenza del 9 febbraio 2017, causa C-21/16), formatasi successivamente all'emanazione della circolare n. 39/2011 e della risoluzione n. 42/2012, l'iscrizione al sistema Vies dell'operatore, in assenza di comportamenti fraudolenti, non costituisce una condizione sostanziale per l'applicazione della non imponibilità Iva, se risulta accertato che il predetto operatore è un soggetto passivo, che il bene è stato spedito o trasportato nello Stato membro del cessionario e, infine, che quest'ultimo ha acquisito il potere di disporre del bene dal cedente. La mancata iscrizione al Vies dell'operatore, pur non incidendo sulla qualificazione dell'operazione intracomunitaria - che rimane tale - rappresenta, comunque, una violazione formale. Pertanto, s'intendono superati i citati documenti di prassi. Per completezza, si precisa che la Direttiva 2018/1910/UE del 4 dicembre 2018 che modifica la direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA), i cui effetti decorrono dal 1° gennaio 2020, stabilisce che l'iscrizione del soggetto passivo nell'Archivio Vies diventi una condizione sostanziale per l'applicazione dell'esenzione anziché un requisito formale.

Onerosità delle cessioni

Se non si verifica il **requisito dell'onerosità**, la cessione (così come l'acquisto) **non** può qualificarsi come **intracomunitaria**

Si deve applicare la normativa interna specifica per tali tipologie di cessioni (D.P.R. n. 633/1972):

per le
**SOSTITUZIONI IN
GARANZIA**

INTRA-QUATER per **addebito
spese di trasporto**;
circolare n. 43/E/2010

per gli **OMAGGI**,

se effettuate
in esecuzione di un'obbligazione
contrattualmente prevista
(R.M. n. 502563 dell'11.11.1975),
si tratta di spedizioni F.C. IVA

per i **CAMPIONI
GRATUITI**

le cui cessioni siano rilevanti ai fini IVA
ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 4), dovrà
essere corrisposta l'imposta con le
regole interne

di modico valore appositamente
contrassegnati, si configura una
cessione fuori campo applicativo
dell'IVA

INTRASTAT
C.M. n. 13/E/1994, par. B.15.1

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

Effettivo trasferimento dei beni

Un ulteriore requisito per poter applicare il regime di non imponibilità previsto per le cessioni intracomunitarie, è costituito dall'**effettivo trasferimento dei beni**, i quali devono essere trasportati o spediti **nel territorio di un altro stato membro**, diverso da quello di partenza.

Attenzione!!!

La verifica di tale requisito impone la soluzione della problematica rappresentata dalle prove da fornire all'Amministrazione finanziaria in sede di controllo delle operazioni.

In assenza di disposizioni normative interne e comunitarie, il principale contributo interpretativo è offerto dalle sentenze della Corte di Giustizia U.E. e dagli interventi dell'Agenzia delle Entrate.

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

La giurisprudenza comunitaria ha cercato di coprire un “vuoto” normativo, in quanto la direttiva 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE **non prevede una regolamentazione specifica in materia di prove** da fornire per giustificare il **regime di esenzione** (“*non imponibilità*” per la norma interna) applicabile alle cessioni intracomunitarie di beni

Art. 131,
direttiva 2006/112/CE

L’**art. 131** della direttiva n. 2006/112/CE lascia agli Stati membri la **facoltà** di disciplinare le condizioni per la corretta applicazione del regime di esenzione e, nello stesso tempo, per “*prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso*”

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

Il legislatore nazionale **non si è avvalso della facoltà** prevista nell'art. 131 della direttiva n. 2006/112/CE e **non ha previsto obblighi specifici** in materia di **documentazione da utilizzare e conservare** al fine di poter dare la **prova** del **trasferimento fisico dei beni** nello Stato membro di destinazione

Il legislatore nazionale

IMPORTANTE !

**NO OBBLIGHI SPECIFICI
NELLA NORMATIVA INTERNA!**

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

La **movimentazione fisica** dei beni dallo Stato membro in cui si trovano al momento della cessione, a quello di destinazione dell'acquirente, costituisce **l'elemento strutturale** della cessione intracomunitaria, ed è su tale elemento di **natura sostanziale** che s'incentra l'onere della prova, sia per la giurisprudenza comunitaria che per quella interna

La **manca** di tale elemento strutturale (trasferimento fisico dei beni) **"impedisce il riconoscimento dello stesso carattere «intracomunitario» dell'operazione"**

Cassazione, sentenza
n. 12964 del 24.05.2013

Movimentazione fisica dei beni

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

L'**onere di provare** che i beni sono usciti dallo Stato membro di partenza e sono giunti nello Stato membro di destinazione spetta al **fornitore** e non all'Amministrazione Finanziaria

Onere della prova

Giurisprudenza comunitaria e nazionale consolidate e coerenti

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

La Corte di Giustizia, con la sentenza del 27 settembre 2007, nella causa C-146/05, “Albert Collée” (punto 22), ha precisato che il regime di esenzione previsto per le cessioni intracomunitarie rappresenta una **deroga** al **meccanismo ordinario di applicazione dell’Iva** e

“trova il suo fondamento nel regime transitorio dell’Iva applicabile al commercio intracomunitario nell’ambito del quale la tassazione degli scambi tra gli Stati membri riposa sul principio dell’attribuzione del gettito fiscale allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale”.

Deroga al
regime ordinario di
applicazione dell’IVA

Corte di Giustizia, sentenza 27.09.2007,
causa C-146/05, “Albert Collée”

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

L'**esenzione** per le cessioni intracomunitarie è una **deroga** alla regola generale di tassazione nello Stato membro in cui i beni si trovano al momento iniziale della spedizione o trasporto

Spetta al **soggetto che intende avvalersi della deroga**, per beneficiare del regime di esenzione, **provare** l'effettivo **trasferimento fisico dei beni**

“in ragione del principio generale di cui all'art. 2697 c.c., secondo il quale l'onere di provare la sussistenza dei presupposti di fatto che legittimano la deroga al normale regime impositivo è a carico di chi invoca la deroga”

**Cassazione, sentenza
n. 13457 del 27.07.2012**

**Deroga al
regime ordinario di
applicazione dell'IVA**

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

L'**art. 32** della direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che

*“si considera come **luogo della cessione**, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo,
il luogo dove il bene si trova al momento iniziale
della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente”*

**Art. 32,
direttiva 2006/112/CE**

Il luogo della cessione

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

La **facoltà** degli Stati membri nello stabilire le condizioni cui subordinare le prove che il soggetto cedente deve fornire **non è senza limiti**



È necessario rispettare i **principi generali del diritto** che fanno parte dell'**ordinamento giuridico comunitario**



Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

I principi della sentenza sul caso "Teleos" (causa C – 409/04)

Spetta **ai cedenti**
l'**onere della prova**
dell'avvenuto
trasferimento dei beni

Le condizioni per l'applicazione
della non imponibilità IVA
devono rispettare i principi
di **certezza del diritto** e di
proporzionalità

Gli **Stati**, per assicurare
la riscossione dell'imposta,
non possono **adottare**
provvedimenti
che **ledono il principio**
di **neutralità dell'Iva**

I principi della sentenza sul caso "Netto Supermarkt" (causa C – 271/06)

Non rischia di perdere il diritto all'"esenzione" dell'IVA (non imponibilità),
l'operatore che *"sia impossibilitato di (sic!) rendersi conto,*
*pur facendo prova di tutta la **diligenza di un commerciante avveduto,***
che in realtà non sono soddisfatte le condizioni per l'esenzione"...

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

Secondo la giurisprudenza comunitaria, **al fornitore dei beni**, sebbene gravato dall'onere della prova, **non possono** essere richiesti adempimenti **troppo complessi** che rendano eccessivamente difficile ed oneroso fornire la **dimostrazione** del trasferimento fisico dei beni e, in seconda istanza, in assenza di tale dimostrazione, la **prova** della sua **buona fede** ed estraneità alle frodi

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Principi di giurisprudenza comunitaria

Buona Fede

Può dimostrare
la sua buona fede il fornitore che abbia
“adottato **tutte** le misure **ragionevoli in suo potere** al fine di assicurarsi che la
cessione intracomunitaria effettuata” non lo **conduca** “a partecipare ad una frode”

Corte di Giustizia, sentenza 27.09.2007,
causa C-409/04, “Teleos plc.”

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Prassi dell'agenzia delle entrate

L'**Amministrazione finanziaria** è intervenuta più volte in tema di prove da fornire per le cessioni intracomunitarie di beni, con **risoluzioni ministeriali** relative, principalmente, ad istanze d'interpello presentate dai contribuenti

Risoluzione n. 345/E
del 28.11.2007

Risoluzione n. 477/E
del 15.12.2008

Risoluzione n. 123/E
del 06.05.2009

Nota n. 141933
del 04.11.2010

Risoluzione n. 19/E
del 25.03.2013

PROBLEMATICA MOLTO DELICATA!

Sul tema delle prove delle cessioni intracomunitarie si è pronunciata anche **Assonime** con la **circolare n. 41 del 27 giugno 2008**, a commento della prima risoluzione n. 345/E del 28.11.2007 dell'Agenzia delle Entrate, e, successivamente, con la **circolare n. 20 dell'01.07.2013**, dopo l'uscita dell'ultima risoluzione n. 19/E del 25.03.2013 e la pubblicazione della sentenza n. 12964 del 24.05.2013 della Corte di Cassazione

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Prassi dell'Agenzia delle entrate

Interventi disorganici

Nonostante l'estrema complessità e delicatezza del tema delle prove delle cessioni intracomunitarie di beni, la cui rilevanza è amplificata dall'assenza di barriere doganali tra i diversi Stati membri dell'Unione Europea, **l'Agenzia delle Entrate non si è pronunciata in modo organico**, con una circolare illustrativa che chiarisca le procedure da adottare da parte degli operatori a seconda delle diverse modalità di trasporto e degli specifici termini di resa utilizzati, esprimendosi sulla problematica generale delle prove



**Mai una pronuncia in modo organico
sulla problematica generale delle prove delle cessioni intracomunitarie
dall'Agenzia delle Entrate**

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

Prassi dell'Agenzia delle entrate

Interventi disorganici

L'Agenzia si è pronunciata sempre con risoluzioni ed in risposta ad **istanze d'interpello** poste in relazione a **casi specifici** con soluzioni interpretative "preconfezionate" dai contribuenti



Problema!

ASSENZA DI UN QUADRO GENERALE INTERPRETATIVO!

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

L'orientamento della Corte di Cassazione

Con la **sentenza n. 12964 del 24 maggio 2013**, la Corte di Cassazione riassume e ribadisce la sua più aggiornata e consolidata giurisprudenza in tema di **onere della prova** e dimostrazione della **buona fede**

Onere della prova

trasferimento fisico dei beni



In primo luogo, il fornitore ha l'onere di provare, con ogni mezzo a sua disposizione, l'effettivo **trasferimento fisico dei beni** nello Stato membro di destinazione



In secondo luogo, qualora venga accertato che la movimentazione effettiva dei beni non è invece avvenuta, il fornitore ha l'onere di **provare** la sua **buona fede**, avendo adottato le più opportune cautele per evitare di essere coinvolto in una frode

Buona fede

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

La prova delle cessioni intracomunitarie

L'orientamento della Corte di Cassazione

Quanto alla dimostrazione della **buona fede**,
la Corte di Cassazione afferma che si deve **escludere**

“che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigativa sulla movimentazione subita dai beni ceduti dopo che gli stessi siano stati consegnati al vettore incaricato dal cessionario”,

mentre è dovere del fornitore

*“impiegare la **normale diligenza** richiesta ad un soggetto che pone in essere una transazione commerciale e, quindi, di verificare con la **diligenza dell'operatore commerciale professionale** le caratteristiche di **affidabilità** della controparte”.*

Cassazione, sentenza
n. 12964 del 24.05.2013

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

Il regime delle prove del trasferimento dei beni da Stato a Stato

L'orientamento della Corte di Cassazione

Nelle **vendite “ex works”**, con la consegna dei beni al vettore, *“il cedente perde ogni potestà di controllo sulla movimentazione dei beni stessi, cosicché **solo il cessionario** può fornire al cedente la prova documentale del fatto che detti beni siano effettivamente pervenuti nel territorio dello Stato membro di destinazione”*.

In ogni caso, *“**può certamente escludersi che il cedente sia tenuto a svolgere attività investigativa sulla movimentazione subita dai beni ceduti**”* dopo la consegna al vettore; ciò non toglie, tuttavia, che occorra *“verificare con la diligenza dell’**operatore commerciale professionale** le **caratteristiche di affidabilità** della controparte”*

Sentenza n. 13457 del 27 luglio 2012

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

Il regime delle prove del trasferimento dei beni da Stato a Stato

L'orientamento della Corte di Cassazione

...“in concreto, viene posto a carico del cessionario un obbligo di diligenza nella scelta del fornitore e di attenzione ai requisiti del soggetto cedente, **non formali** (essendo evidente che ogni meccanismo fraudolento si cura in primo luogo di esibire all'esterno una apparente correttezza contabile e cartolare) **ma sostanziali**, nel senso di una effettiva esistenza nel cedente di una efficiente struttura operativa e della capacità di fornire autonomamente i beni acquistati, senza ovviamente pretendere un inesigibile dovere di accurata indagine, ma fondandosi su quegli **elementi obiettivi** (ad es. **assenza di strutture, assenza di una clientela qualificata, mancanza di indici di capacità commerciale – pubblicità; giro di affari ecc.**) che non possono sfuggire ad un contraente onesto che operi in un determinato settore commerciale e che in particolare (e qui è l'unica differenziazione terminologica accettabile) non devono sfuggire ad **un imprenditore mediamente accorto**”.

Sentenza n. 10414 del 12 maggio 2011

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

Il regime delle prove del trasferimento dei beni da Stato a Stato

L'orientamento della Corte di Cassazione

L'**affidabilità** del cessionario non è comprovabile solo sulla base della mancanza di segnalazioni pregresse a suo carico o della tempestività dei pagamenti o, ancora, dall'assenza di anomalie nei vettori utilizzati

Sentenza n. 1670 del 24 gennaio 2013

L'onere di provare l'effettiva movimentazione dei beni è a carico del cedente. Non è sufficiente il rispetto degli adempimenti formali (indicazione in fattura del numero identificativo IVA del cessionario)

Sentenza n. 12964 del 24 maggio 2013

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

Il regime delle prove del trasferimento dei beni da Stato a Stato

L'orientamento della Corte di Cassazione

Sentenza n. 19747 del 28 agosto 2013

Secondo i giudici, neppure la lettera di vettura sarebbe sufficiente, nelle **vendite franco fabbrica**, a provare il diritto alla non imponibilità della cessione.

Occorrerebbe **anche** un **documento firmato dal destinatario** che **attesti il ricevimento della merce** nello Stato membro di arrivo.

Se tale documentazione non è disponibile, il cedente è tenuto a fornire la **prova di averla richiesta**, prevedendo, ad esempio, la restituzione dei documenti nei contratti con vettore, spedizionieri, cessionario

La prova

Ciò nonostante, se la controparte non fornisce quanto richiesto, occorre **dimostrare di aver fatto tutto il possibile** per ottenere l'adempimento, **eventualmente anche in via giudiziaria**

La buona fede

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

Il regime delle prove del trasferimento dei beni da Stato a Stato

L'orientamento della Corte di Cassazione

Nell'**ordinanza n. 9717/2018**, i giudici della Corte di Cassazione contestano il regime di non imponibilità Iva di operazioni per le quali erano stati prodotti i **documenti relativi al pagamento** e le **dichiarazioni degli acquirenti di avvenuta ricezione** della merce all'estero.

Mutando il principio affermato per le cessioni all'esportazione, in base al quale, in mancanza della documentazione doganale, **è da escludere la rilevanza di documenti di «origine privata»** (fatture e documentazione bancaria), potendo essere accettati solo documenti dotati dei requisiti di **«certezza e incontrovertibilità»** (fra le altre, Cassazione n. 19750/2013), quali attestazioni di pubbliche amministrazioni del paese d'importazione, l'ordinanza stabilisce che, anche nel caso delle cessioni intracomunitarie, documenti come quelli prodotti in giudizio sono **privi di valore** ai fini della prova del trasferimento dei beni e della non imponibilità Iva.

Ciò che serve sarebbe altra documentazione «agevolmente utilizzabile dal contribuente»: la **lettera di vettura CMR**, con i dati della spedizione e le firme di cedente, vettore e cessionario, e i **contratti commerciali fra le parti**

PERPLESSITA'

CMR
(solo per trasporto con vettore)
è documento di origine «privata»

Quali documenti
di origine «non privata»
per operazioni intracomunitarie?

Spostamento fisico dei beni (il regime delle prove)

Il regime delle prove del trasferimento dei beni da Stato a Stato

L'orientamento della Corte di Cassazione

Il rilievo attribuito al **documento CMR** (la cui importanza è sottolineata dalla risoluzione n. 19/E del 2013), d'altra parte, non pare così pacifico nemmeno per la Cassazione. Nella **sentenza n. 19747/2013**, infatti, i giudici hanno precisato che neppure il CMR sarebbe sufficiente a provare il trasferimento dei beni nelle vendite franco fabbrica, occorrendo un ulteriore documento firmato dal destinatario che attesti la ricezione dei beni nell'altro Stato membro (ovverossia proprio ciò che è stato prodotto nel caso dell'ordinanza 9717/2018)

Proprio l'amministrazione finanziaria, in alcuni contributi già richiamati, pare adottare un orientamento meno rigido.

La **risoluzione n. 477/E/2008** ha infatti affermato che, laddove l'esibizione del documento di trasporto non risulti possibile, la prova del trasferimento dei beni può essere fornita **con qualsiasi altro documento**. Nello stesso senso, è la **risoluzione n. 71/E/2014** che, in analoghe circostanze (mancanza del documento di trasporto), ammette come la prova sia desumibile da un **insieme di documenti da cui** emerga «**con sufficiente certezza**» che il bene è stato trasferito nello Stato del cessionario, in un contesto, potrebbe dirsi, di complessiva coerenza della documentazione disponibile, ivi compresa quella commerciale menzionata negli interventi delle Entrate e valorizzata dall'ordinanza.

Novità 2020: prova delle cessioni intraUE

Il regime delle prove del trasferimento dei beni da Stato a Stato

Novità in arrivo

Dal
1 gennaio 2020

Il **regolamento UE n. 2018/1912 del 4 dicembre 2018** introduce una **presunzione (confutabile dalle autorità fiscali degli Stati)** di trasferimento a destino dei beni oggetto di una cessione intracomunitaria non imponibile, al ricorrere delle condizioni stabilite dal nuovo **art. 45 bis inserito nel regolamento UE n. 282/2011**.

La presunzione opera qualora:

a) il cedente attesti il trasferimento dei beni (eseguito direttamente o da un terzo per suo conto) e sia in possesso di almeno **due elementi di prova** (non contraddittori) rilasciati da due parti diverse indipendenti tra loro, dal cedente e dal cessionario, contenute nell'apposita elencazione di cui al **terzo paragrafo, lettera a)** della norma (si tratta dei documenti relativi al trasporto/spedizione, quali: documento o lettera CMR firmata, polizza di carico, fattura di trasporto aereo – Air Way Bill –, fattura dello spedizioniere), ovvero sia in possesso di **uno di tali elementi di prova, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi probatori** non contraddittori e provenienti da due parti parimenti indipendenti, contenuti nell'elencazione di cui al **terzo paragrafo, lettera b)** (si tratta di: i) polizza assicurativa della spedizione/trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto/spedizione; ii) documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità – notaio, per esempio – che confermino l'arrivo a destino dei beni; iii) ricevuta di un depositario nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato);

oppure qualora:

b) il cedente sia in possesso di una **dettagliata dichiarazione scritta del cessionario** – da rilasciare entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione - che attesti il trasferimento dei beni (eseguito direttamente o da un terzo per suo conto) nello Stato di destinazione e sia **altresì** in possesso dei documenti indicati a fianco nelle possibili combinazioni già esaminate.

Novità 2020: prova delle cessioni intraUe

Il regime delle prove del trasferimento dei beni da Stato a Stato

Art. 45 bis, par. 1, lett. a), Regolamento UE n. 282/2011

In sostanza, il nuovo **art. 45 bis**, nel **paragrafo 1**, alla **lettera a)**, indica il set di prove documentali che deve procurarsi il venditore quando i beni sono spediti/trasportati nell'altro Stato membro dal **cedente** o da un terzo che agisce per suo conto mentre, alla **lettera b)**, sono disciplinate le prove che il venditore deve avere quando la spedizione/trasporto dei beni avviene a cura del **cessionario** o da terzi per suo conto (caso tipico dell'Incoterm *ex works*)

Risposta interpello n. 100 dell'8 aprile 2019

Con la **risposta ad interpello n. 100 dell'8 aprile 2019**, l'Agenzia delle entrate, in tema di prova delle cessioni intracomunitarie, richiama i suoi precedenti documenti di prassi (risoluzioni n. 345/E del 28 novembre 2007, n. 477/E del 15 dicembre 2008 e n. 19/E del 23 marzo 2013) dichiarandoli ancora attuali e specificando, altresì, che le indicazioni ivi contenute sono conformi

«a quanto previsto dal recente Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE»

Fornitura di beni mobili con installazione

Territorialità delle cessioni di beni

Fornitura di beni mobili con installazione

Normativa comunitaria

Luogo della cessione

Art. 36, direttiva n. 2006/112/CE

“Quando il **bene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente oppure da un terzo** deve essere **installato o montato con o senza collaudo** da parte del fornitore o per suo conto, si considera come **luogo di cessione** il luogo **dove avviene l'installazione o il montaggio**”

Deroga

Tale previsione costituisce una **deroga** alla **regola generale** contenuta nell'art. 32 della direttiva n. 2006/112/CE, ai sensi del quale
 “si considera come **luogo della cessione**, se il **bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo**, **il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente**”

Regola generale

Art. 32, direttiva n. 2006/112/CE

Fornitura di beni mobili con installazione

Normativa interna

Art. 7-bis, comma 1, D.P.R. n. 633/1972

«Le **cessioni di beni** ... si considerano
effettuate **nel territorio dello Stato**
se hanno per oggetto ...
beni mobili spediti da altro Stato membro
installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato
dal fornitore o per suo conto».

Territorialità delle cessioni di beni

Fornitura di beni mobili con installazione

Acquisti da altri Stati comunitari di beni da installare

Gli **acquisti** di beni presso un **fornitore comunitario** la cui **installazione** avvenga **in Italia**, ai sensi dell'art. 38, comma 5, lett. b), del D.L. n. 331/1993, **non** configurano **acquisti intracomunitari di beni**, bensì **“acquisti interni” al territorio dello Stato** a norma dell'art. 7-bis, comma 1, D.P.R. n. 633/1972

Art. 7-bis, comma 1, D.P.R. n. 633/1972

Tali acquisti si configurano come **“acquisti interni”** nell'ipotesi in cui:

- ✓ i beni siano oggetto di montaggio, installazione o assemblaggio **in Italia**;
- ✓ l'attività di montaggio, installazione e assemblaggio sia **eseguita dal fornitore** o, comunque, sia svolta per suo conto.

Condizioni

La **normativa interna** appare **conforme** a quanto previsto nell'**art. 36 della direttiva n. 2006/112/CE**

Territorialità delle cessioni di beni

Fornitura di beni mobili con installazione

Acquisti da altri Stati comunitari di beni da installare

Se l'installazione, il montaggio o l'assiemeamento avvengono **IN ITALIA**
a cura del **FORNITORE COMUNITARIO O PER SUO CONTO**

NON è un **ACQUISTO INTRACOMUNITARIO**
(vi è comunque l'obbligo di compilare l'elenco Intrastat degli acquisti ai soli fini statistici
secondo la circolare n. 13 del 23.02.1994, par. B, punto 1.3)

L'operazione si considera **EFFETTUATA IN ITALIA** come **ACQUISTO INTERNO**

Se l'acquirente residente **È**
un soggetto passivo Iva

Il **CESSIONARIO** integra la fattura
emessa dal fornitore comunitario ai sensi
dell'art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972

Se l'acquirente residente **NON È**
un soggetto passivo Iva

Il **FORNITORE COMUNITARIO** deve
nominare un rappresentante fiscale
in Italia o identificarsi direttamente

Territorialità delle cessioni di beni

Fornitura di beni mobili con installazione

Cessioni in altri Stati comunitari di beni da installare

Ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. c), D.L. n. 331/1993, sono considerate
cessioni intracomunitarie non imponibili
*“le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato,
 nel territorio di altro Stato membro
 di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assemblati
 da parte del fornitore o per suo conto”*

Art. 41, comma 1, lett. c), D.L. n. 331/1993

Le cessioni di beni **non** sono qualificabili come **operazioni extraterritoriali**,
 ma costituiscono **operazioni non imponibili**

Tale **DISPOSIZIONE È** in **DISTONIA** con:

LA DISPOSIZIONE COMUNITARIA

che prevede la tassazione
 come operazione interna
 nello Stato membro
 in cui il bene viene installato

LA DISPOSIZIONE INTERNA

riferibile
 alla speculare operazione
 di acquisizione del bene
 nel territorio dello Stato

Territorialità delle cessioni di beni

Fornitura di beni mobili con installazione

Cessioni in altri Stati comunitari di beni da installare

Se l'installazione, il montaggio o l'assiemeaggio avvengono **in altro Stato membro** a cura del **fornitore nazionale o per suo conto**

È una cessione intracomunitaria
(vi è l'obbligo di compilare l'elenco Intrastat delle cessioni sia ai fini fiscali che ai fini statistici secondo la circolare n. 13 del 23.02.1994, par. B, punto 2.1)

Territorialità delle cessioni di beni

Fornitura di beni mobili con installazione

Cessioni in altri Stati comunitari di beni da installare

Attenzione!
Se chi acquista è un soggetto passivo Iva occorre porsi alcuni interrogativi ...

Lo Stato membro di destinazione dei beni da installare ha recepito correttamente la normativa comunitaria, ovvero considera gli acquisti di beni installati nel suo territorio come "acquisti interni"?

Se si presume che lo Stato membro di destinazione abbia recepito correttamente la disposizione della direttiva comunitaria, occorre verificare il regime di tassazione

Nello Stato membro di destinazione vige il "reverse charge" obbligatorio per gli acquisti di beni da altri Stati membri?

Se la risposta è **NO**

Si pone il problema pratico di contemperare le normative interne conflgenti

In Italia, ha luogo una cessione intracomunitaria non imponibile

Nello Stato membro di destinazione ha luogo un acquisto «interno» ma senza reverse charge

Ex artt. 17, par 2, lett. b) e 36, della direttiva n. 2006/112/CE non si realizza un trasferimento a se stessi

Il **CEDENTE NAZIONALE**, in questo caso, deve aprire una posizione Iva nello Stato membro dell'acquirente per poter emettere fattura con applicazione dell'Iva locale nei confronti di privati e soggetti passivi

Territorialità delle cessioni di beni

Fornitura di beni mobili con installazione

Cessioni ad altri Stati comunitari di beni da installare

Nello Stato membro di destinazione vige il “*reverse charge*” obbligatorio per gli acquisti di beni da altri Stati membri?

Se la risposta è **SI'**

Il cessionario **soggetto passivo**
integra con Iva
 la fattura ricevuta dal cedente nazionale
 (o emette autofattura)

INTEGRAZIONE

Viene **integrata** la fattura emessa
 dal cedente nazionale
 in regime di **non imponibilità**

Il cessionario **privato**
non può attuare il *reverse charge*

Il **cedente nazionale** deve **APRIRE**
 una **POSIZIONE IVA**

Deve essere applicata
 l'**Iva locale**

Trasferimenti intracomunitari di beni in lavorazione

Trasferimenti di beni in lavorazione

Normativa comunitaria

art. 17, direttiva n. 2006/112/CE

paragrafo 1

L'art. 17 della direttiva n. 2006/112/CE, stabilisce nel primo paragrafo che sono **assimilati alle cessioni intracomunitarie**, come regola generale, i **trasferimenti di beni in altro Stato membro** effettuati da un soggetto passivo «**per le esigenze della sua impresa**», denominati nella prassi «*trasferimenti a se stessi*»

paragrafo 2

Nel secondo paragrafo, sono indicate specifiche operazioni che costituiscono **fattispecie derogatorie**, in cui la regola generale non trova applicazione, tra le quali, alla **lettera f)**, è disciplinata «*la prestazione di un servizio resa al soggetto passivo ed avente per oggetto lavori riguardanti il bene, materialmente eseguiti nel territorio dello Stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto del bene, **qualora il bene, una volta terminati i lavori, sia rispedito al soggetto passivo nello Stato membro a partire dal quale era stato inizialmente spedito o trasportato***»

paragrafo 3

Nel terzo paragrafo viene previsto che, **in mancanza** delle **condizioni** cui è subordinata l'**applicazione del regime sospensivo Iva**, il bene si considera «**trasferito a destinazione di un altro Stato membro**», così verificandosi il presupposto per l'**assimilazione** ad una **cessione intracomunitaria di beni**.
Il trasferimento intracomunitario di beni, in questo caso, si considera effettuato «*nel momento in cui tale condizione cessa di essere soddisfatta*»

Trasferimenti di beni in lavorazione

Normativa italiana previgente

art. 38, D.L. n. 331/1993

comma 3

L'art. 38, del D.L. n. 331/1993,
al **comma 3**, recepisce la norma comunitaria di cui
all'art. 17, paragrafo 1, della direttiva n. 2006/112/CE, stabilendo che
l'introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti da altro Stato membro
“per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa”, costituisce un **acquisto intracomunitario**

comma 5

Nel successivo **comma 5**, sono elencate le **fattispecie derogatorie** alla regola generale,
tra le quali è disciplinata, alla **lettera a)**, *«l'introduzione nel territorio dello Stato
di **beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ...**
se i beni sono **successivamente trasportati o spediti al committente,**
soggetto passivo d'imposta, **nello Stato membro di provenienza**
o **per suo conto in altro Stato membro** ovvero **fuori del territorio della Comunità ...»***

La condizione del rientro dei beni nello Stato membro di origine,
tassativa per il legislatore comunitario, non era stata recepita negli stessi termini dal legislatore
italiano, il quale poneva come **unico requisito**
la **fuoriuscita** dei beni **dallo Stato membro** in cui vengono **sottoposti a lavorazione**.

Trasferimenti di beni in lavorazione

Le sentenze della Corte di giustizia del 2014

Con due sentenze emesse nel corso del 2014, la Corte di giustizia è intervenuta a distanza di pochi mesi sul tema del **trasferimento di beni** in **ambito comunitario** per **scopo di lavorazione**, enunciando principi e criteri interpretativi di assoluto rilievo per definire il regime iva applicabile nei casi in cui, una volta effettuata la lavorazione, **i beni non** sono **destinati a rientrare** nello **Stato membro da cui sono partiti**

Sentenza 6 marzo 2014 cause riunite C-606/12 e C-607/12

Parti componenti
inviata **dalla Francia in Italia**
per adattamenti e assemblaggi

Prodotti finiti **spediti**
dalla società terzista italiana **in Spagna**,
al cliente della società francese
committente delle lavorazioni

Sentenza 2 ottobre 2014 causa C-446/13

Prodotti
inviati **dall'Italia in Francia**
per essere sottoposti
a lavori di rifinitura (verniciatura)
per conto del fornitore italiano

Prodotti «*lavorati*» **spediti**
dal terzista francese **direttamente**
al cliente, sempre **francese**,
del fornitore italiano

Trasferimenti di beni in lavorazione

La sentenza della Corte di giustizia nelle cause riunite C-606/12 e C-607/12

Il caso

Con la sentenza del 6 marzo 2014, la Corte di giustizia **sconfessa** la tesi dell'**Amministrazione finanziaria italiana** che aveva contestato la procedura seguita dalla società francese, la quale aveva configurato un «*trasferimento a se stessi*» trattato come operazione assimilata ad un acquisto intracomunitario in Italia, formalizzato tramite il proprio rappresentante fiscale in Italia

Contrariamente a quanto rilevato dall'Amministrazione finanziaria italiana che, ravvisando il regime «*sospensivo*» Iva ex art. 38, comma 5, lett. a), del D.L. n. 331/1993 nel testo previgente, aveva negato la sussistenza dell'acquisto intracomunitario in Italia, la Corte sottolinea che la **rispedizione dei beni** nello **Stato membro a partire dal quale** gli stessi **erano stati spediti o trasportati** *“deve essere considerata come una **condizione necessaria**”* per l'applicazione del **regime derogatorio** di cui all'**art. 17** (punto 31)

Viene messo in luce il **disallineamento** tra norma **derogatoria comunitaria**, come interpretata dalla Corte di giustizia, e la corrispondente norma **derogatoria italiana** che estende il regime «*sospensivo*» oltre i confini posti dalla direttiva n. 2006/112/CE

Regime Iva dei beni in c/lavorazione in altri Stati membri

Nuova normativa

Art. 13, legge 115/2015 «Legge europea 2014»

L'art. **13 della legge n. 115 del 29 luglio 2015** (cd. «**Legge europea 2014**»), pubblicata nella G.U. del 3 agosto 2015, nel recepire la normativa comunitaria di cui all'art. 17, paragrafo 2, lett. f), della direttiva n. 2006/112/CE, per evitare la procedura di infrazione avviata dalla Commissione europea, ha modificato il testo degli artt. 38, comma 5, lett. a) e 41, comma 3, del D.L. n. 331/1993, allineandone il contenuto ai principi interpretativi espressi dalla **Corte di giustizia** nella **sentenza del 6 marzo 2014**, nelle cause riunite **C-606/12 e C-607/12** (caso «**Dresser-Rand SA**»).

Le nuove regole sono in vigore dal 18 agosto 2015

Regime Iva dei beni in c/lavorazione in altri Stati membri

Nuova normativa

Art. 38, comma 5, lett. a), D.L. n. 331/1993 nuovo testo

«5. Non costituiscono acquisti intracomunitari:

a) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ai sensi, rispettivamente, dell'art. 1, comma 3, lettera h), del Regolamento del Consiglio delle Comunità europee 16 luglio 1985, n. 1999, e dell'art. 18 del Regolamento dello stesso Consiglio 25 luglio 1988, n. 2503, **se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza; l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che, se importati, beneficerebbero della ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali»**

**Testo risultante dopo le modifiche apportate
dall'art. 13, comma 1, lett. a), legge 29 luglio 2015, n. 115
- in vigore dal 18 agosto 2015 -**

Regime Iva dei beni in c/lavorazione in altri Stati membri

Nuova normativa

Art. 41, comma 3, D.L. n. 331/1993 nuovo testo

«3. La disposizione di cui al comma 2, lettera c), **non si applica** per i **beni inviati in altro Stato membro, oggetto di perizie o delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali** indicate nell'art. 38, comma 5, lettera a), **se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato, ovvero per i beni inviati in altro Stato membro per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali**»

**Testo risultante dopo le modifiche apportate
dall'art. 13, comma 1, lett. b), legge 29 luglio 2015, n. 115
- in vigore dal 18 agosto 2015 -**

Regime Iva dei beni in c/lavorazione in altri Stati membri

Meccanismo applicativo

L'interpretazione rigorosa del testo della nuova norma, «letta» in coerenza con il testo dell'art. 17 della direttiva n. 2006/112/CE e con quanto enunciato nella sentenza della Corte di Giustizia del 6 marzo 2014, induce a ritenere che il **«regime sospensivo»** disciplinato nel secondo paragrafo, lett. f), dell'art. 17 citato, sia applicabile solo al ricorrere di **due precisi presupposti** di natura oggettiva e soggettiva:

1° presupposto	2° presupposto
<p>i beni precedentemente inviati in altro Stato membro a scopo di lavorazione, ultimata la prestazione, devono essere rispediti nello Stato membro a partire dal quale erano stati inizialmente spediti o trasportati; in sostanza, i beni lavorati devono ritornare nello Stato membro «di origine»</p>	<p>i beni «lavorati» devono essere rispediti allo stesso soggetto passivo che, in veste di committente del servizio di lavorazione, ne ha in precedenza disposto la spedizione o il trasporto a partire dallo Stato membro «di origine»</p>

Non verificandosi **entrambi** i presupposti, si realizza un **trasferimento di beni «a se stessi»** per esigenze della propria impresa, assimilato ad una cessione intracomunitaria non imponibile, con conseguente **obbligo** di **identificarsi ai fini Iva** nello **Stato membro in cui avviene la lavorazione** per ivi formalizzare l'acquisto intracomunitario

Regime Iva dei beni in c/lavorazione in altri Stati membri

Meccanismo applicativo

I **beni finiti ottenuti post-lavorazione** nell'altro Stato membro possono essere oggetto di **diverse destinazioni** da parte del Committente la lavorazione, a seconda delle quali può essere utilizzata o meno la posizione Iva aperta, tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta, ai fini della fatturazione delle cessioni

Esportazioni

I beni lavorati possono essere esportati, **utilizzando la partita Iva** sia per la **fatturazione**, sia per l'espletamento delle **pratiche doganali**

Cessioni intracomunitarie

I beni lavorati possono essere oggetto di cessioni intracomunitarie, **utilizzando la partita Iva** per la **fatturazione** e per gli **adempimenti** ai fini dei **modelli Intrastat**

Cessioni interne

I beni lavorati possono essere ceduti nello stesso Stato membro in cui è avvenuta la lavorazione

Per le cessioni a «privati»

viene utilizzata la **partita Iva**

Per le cessioni a soggetti passivi, nei rapporti B2B,

occorre verificare la **normativa locale** in tema di **«reverse charge» obbligatorio**

Trasferimenti di beni in lavorazione

La sentenza della Corte di giustizia nella causa C-446/13

Il caso

La sentenza del 2 ottobre 2014 riguarda una controversia sorta in Francia in merito al **rimborso dell'Iva ivi pagata** dalla **società fornitrice italiana**, **negato** dall'Amministrazione fiscale francese sul presupposto che questa avesse effettuato **cessioni di beni rilevanti in Francia**, avendo venduto beni ivi esistenti al proprio cliente francese dopo che questi erano stati sottoposti a lavori di rifinitura (verniciatura)

Le questioni principali

In sostanza, è stata sollevata la questione concernente l'individuazione del **luogo di effettuazione** della **cessione dei beni** avvenuta **dopo la lavorazione** di essi, per conto del venditore, presso i locali di un terzista avente sede nello stesso Stato membro (Francia) dell'acquirente e, in particolare, se tale cessione deve essere considerata una **cessione "intracomunitaria"** (tra due diversi Stati membri), oppure una **cessione "interna"** nello Stato membro dove i beni sono stati consegnati al destinatario finale dopo la lavorazione (Francia).

Trasferimenti di beni in lavorazione

La sentenza della Corte di giustizia nella causa C-446/13

Oggetto del contratto di fornitura

La Corte di giustizia osserva come sia di fondamentale importanza, in primo luogo, fare riferimento all'**oggetto del contratto di fornitura** e, quindi, al fatto che i beni compravenduti sono i "**beni finiti**"; tali beni finiti "*si trovano pertanto già «**al momento iniziale della spedizione** o del trasporto **a destinazione dell'acquirente**», ai sensi dell'art. 8, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, nello Stato membro in cui quest'ultimo è stabilito*"

Luogo della cessione

Da ciò, consegue necessariamente che il **luogo della cessione** è situato **nello Stato membro di destinazione** (Francia) escludendosi, in tal modo, che possa essere individuato nello Stato membro in cui è stabilito il fornitore

Trasferimenti di beni in lavorazione

La sentenza della Corte di giustizia nella causa C-446/13

Rispetto degli obblighi contrattuali

Inoltre, nella sentenza si afferma che il fornitore, quando spedisce i beni ad un terzista nello Stato membro di destinazione per essere ivi sottoposti a lavorazione (“rifinitura”),
*“non trasferisce all’acquirente il **potere** di **disporre dei beni** di cui trattasi come proprietario”, in quanto “una siffatta spedizione mira unicamente a **rendere i beni** di cui trattasi **conformi agli obblighi contrattuali** del fornitore affinché possa aver luogo la successiva cessione all’acquirente”*

Si sottolinea, infine, che nel caso di specie, in cui la spedizione dei beni (non ancora finiti) è finalizzata alla loro trasformazione nello Stato membro di destinazione, per realizzarli nella forma voluta dall’acquirente in conformità agli obblighi contrattuali,
non ha luogo la «**continuità**» dell’**operazione** né la stessa si realizza in un «**nesso temporale sufficiente**», determinandosi il **frazionamento** dell’operazione stessa in due fasi autonome: **l’invio dei beni in lavorazione** e la **vendita successiva dei prodotti finiti**

Trasferimenti di beni in lavorazione

La sentenza della Corte di giustizia nella causa C-446/13

Verifica del fornitore non residente

Chiarito che il **luogo della cessione dei beni finiti** (post lavorazione) è situato nello Stato membro di destinazione, realizzandosi così una **cessione interna a tale Stato**, il **fornitore non residente**, nel caso di specie, deve così **verificare** se **nello Stato membro di destinazione** per le cessioni di beni ivi effettuate è applicabile o meno il **reverse charge obbligatorio**

È applicabile
il **reverse charge obbligatorio**

Il fornitore emette fattura
senza applicare l'Iva,
annotando che l'operazione è soggetta ad
«*inversione contabile*»

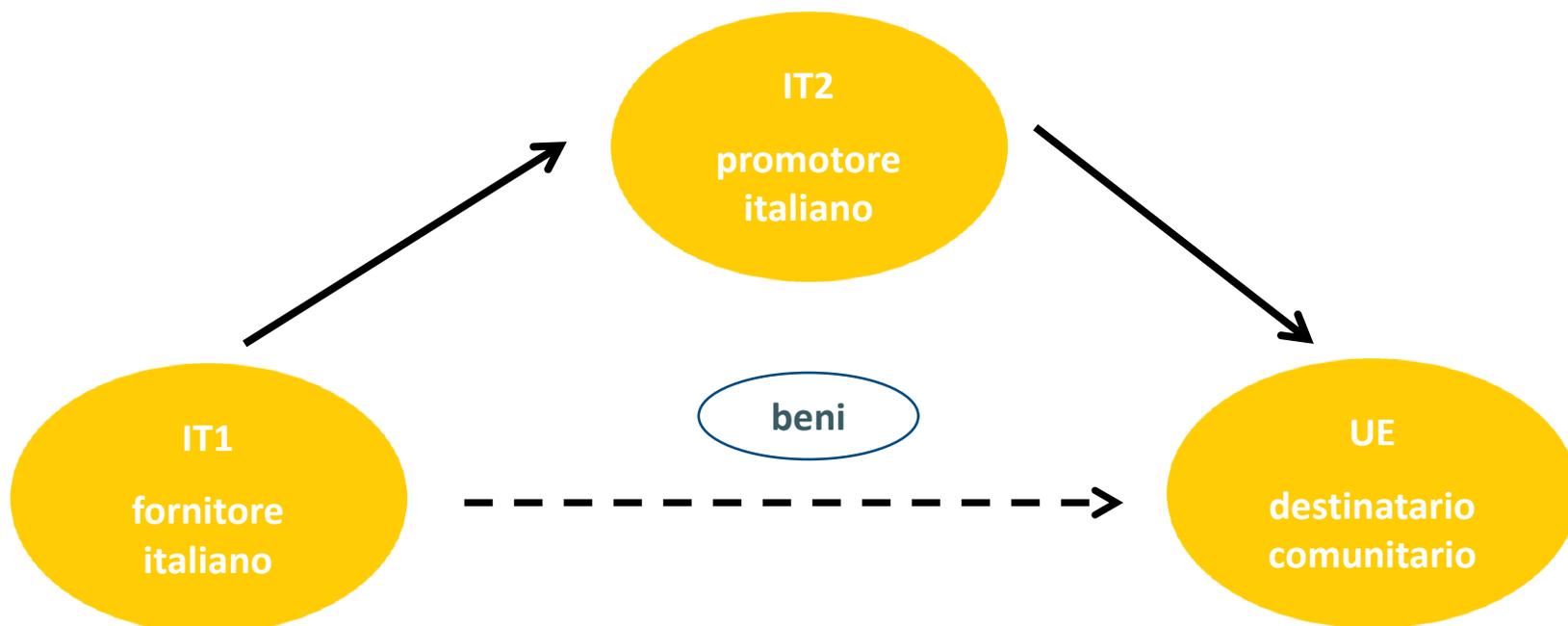
Non è applicabile
il **reverse charge obbligatorio**

Il fornitore emette fattura
con Iva locale,
con la conseguente necessità
di **aprire una posizione Iva**
nello **Stato membro dell'acquirente**

Le triangolari comunitarie

Le triangolari comunitarie

Triangolari nazionali



Fornitore	Italiano
Promotore	Italiano
Acquirente	Comunitario
Destinazione	Stato UE

Le triangolari comunitarie

Triangolari nazionali

Primo rapporto

Il fornitore (IT1) effettua una **cessione interna**, per la quale emette fattura non imponibile ex art. 58, primo comma, D.L. n. 331/1993.

Non deve annotare l'operazione nel modello Intrastat.

Secondo rapporto

Il cessionario/promotore (IT2) effettua una **cessione intracomunitaria** nei confronti dell'acquirente comunitario ed emette fattura in regime di non imponibilità ex art. 41, primo comma, D.L. n. 331/1993.

Deve annotare l'operazione nel modello Intrastat delle cessioni, parte fiscale e statistica (se soggetto obbligato).

Il regime di non imponibilità è applicabile anche se i beni, prima di essere trasferiti nell'altro Stato membro, vengono sottoposti *“per conto del cessionario (nazionale o comunitario) a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni”* (cfr., C.M. n. 13 del 23.02.1994, paragrafo 16.1).

Le triangolari comunitarie

Triangolari nazionali

In tale ipotesi di triangolazione, regolata dall'art. 58, comma 1, del D.L. n. 331/1993, intervengono **due soggetti nazionali (fornitore e acquirente/promotore)** ed un **soggetto comunitario**, ed i beni sono destinati in altro Stato membro della U.E..

Poiché il trasferimento avviene tra due Stati membri all'interno del territorio comunitario, ne deriva che **non c'è un'esportazione**.

In ogni caso l'art. 58, comma 1, estende il regime di non imponibilità di cui all'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 alle cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi, *“se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro **a cura o a nome del cedente**, anche **per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi**”*.

Le triangolari comunitarie

Triangolari nazionali

Il **fornitore italiano** effettua un'**operazione interna** (non è una cessione intracomunitaria né una esportazione) *“non imponibile ai sensi dell’art. 58, comma 1, del D.L. n. 331/1993”*.

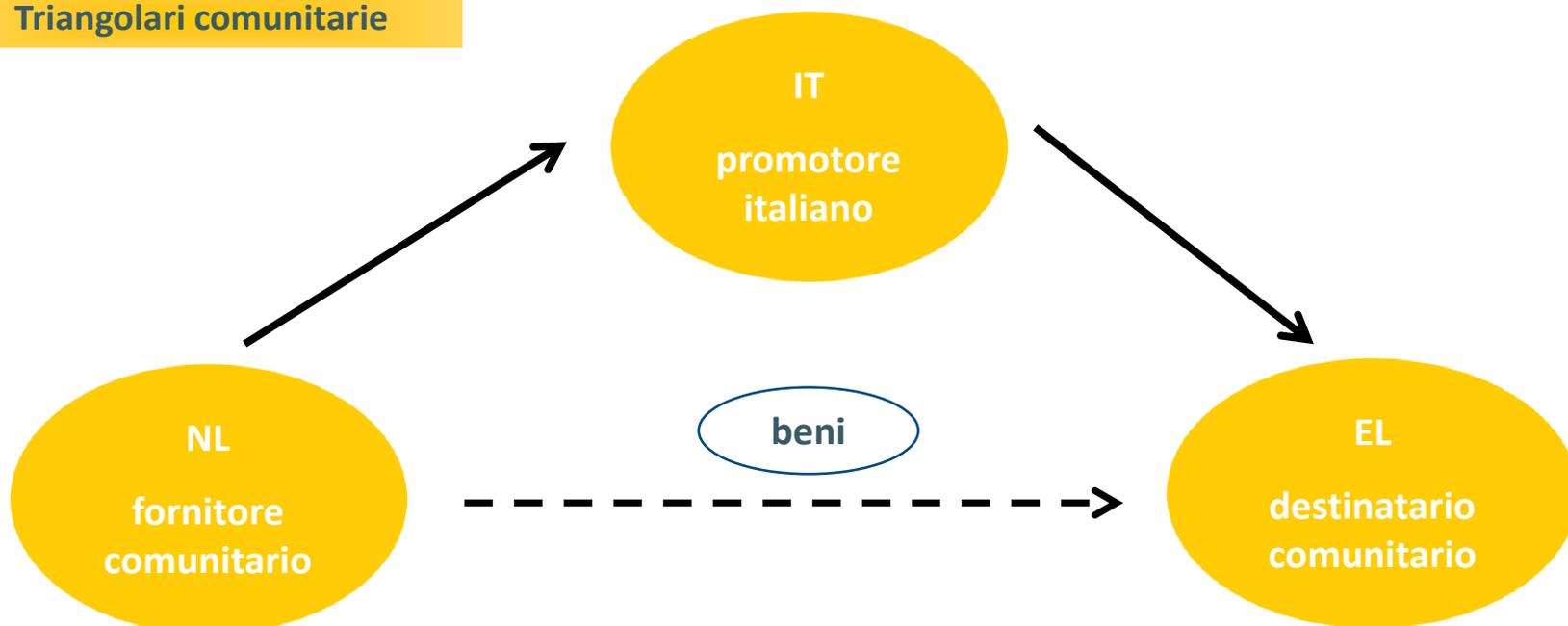
Il regime di non imponibilità è possibile **solo se i beni** non vengono consegnati nel territorio dello Stato, ma **spediti o trasportati direttamente nell’altro Stato membro**, per incarico del cessionario italiano, a cura o a nome del fornitore italiano (valgono, al riguardo, le osservazioni già rese con riferimento all’analogha problematica in materia di esportazioni triangolari).

Il **promotore italiano** effettua una **cessione intracomunitaria** ed emette fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell’art. 41, comma 1, del D.L. n. 331/1993”, annotandola come *«operazione non imponibile»*.

Le triangolari comunitarie

Triangolare con soggetto italiano promotore

Triangolari comunitarie



Fornitore	Olandese
Promotore	Italiano
Acquirente	Greco
Destinazione	Grecia

Le triangolari comunitarie

Triangolare con soggetto italiano promotore

Nel caso ipotizzato, l'operatore italiano acquista i beni da un soggetto IVA olandese incaricandolo di spedirli direttamente al proprio cliente residente in Grecia.

Poiché il trasferimento avviene tra due Stati membri nell'ambito del territorio comunitario, ne deriva che non c'è un'esportazione.

Il **fornitore olandese** emette una fattura senza addebito d'imposta.

Il **promotore italiano**:

- effettua un acquisto intracomunitario ed integra e registra la fattura estera ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, senza però indicare l'IVA secondo quanto previsto dall'art. 40, comma 2, dello stesso decreto legge;
- emette una fattura senza addebito d'imposta ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, in quanto effettua una cessione intracomunitaria, "**designando**" espressamente sulla stessa fattura il cliente greco quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta all'atto dell'arrivo dei beni in Grecia.

Attenzione!!!

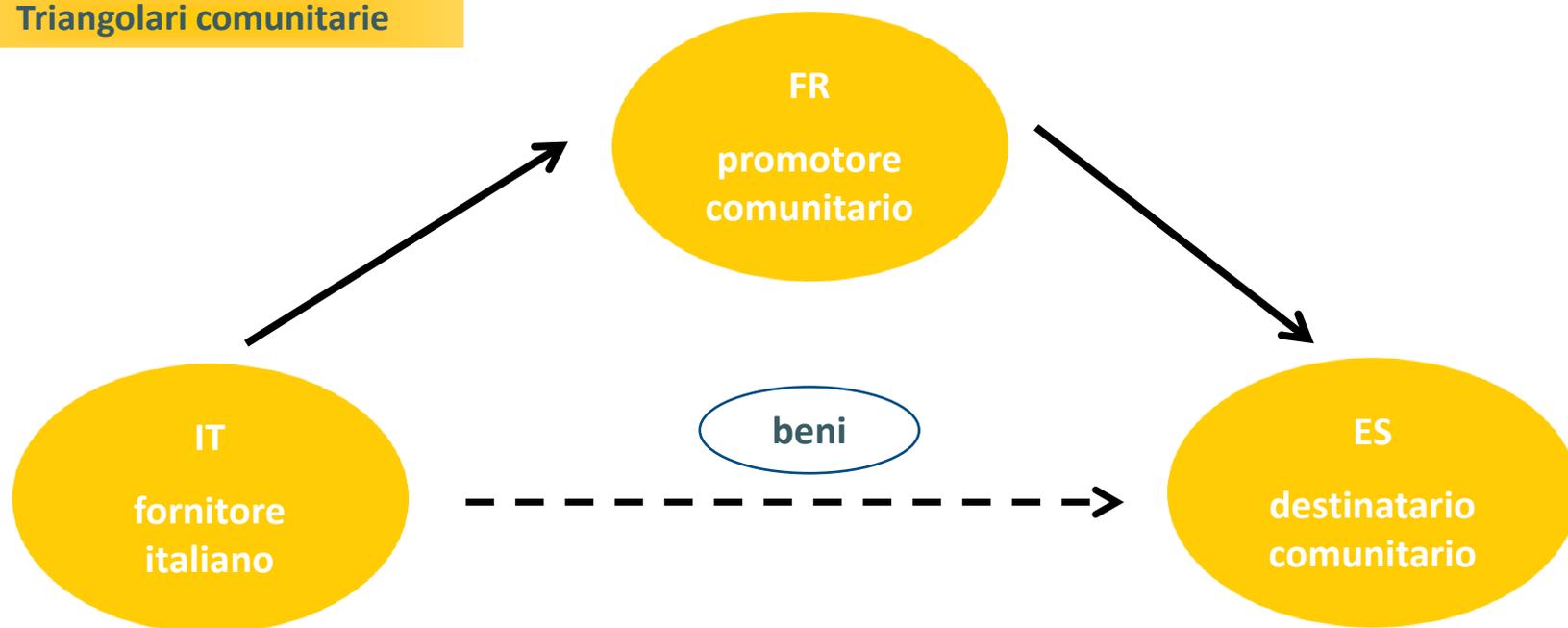
**Provvedimento n. 194409/2017
nota Dogane n. 18558/2018**

Per entrambe le operazioni intracomunitarie (acquisto e successiva vendita) il promotore residente ha (aveva) l'obbligo di **compilazione dei relativi modelli Intrastat** (parte fiscale), evidenziando il ricorso all'operazione triangolare (nella colonna relativa alla "**natura della transazione**" dev'essere utilizzato un codice alfabetico)

Le triangolari comunitarie

Triangolare con soggetto italiano fornitore

Triangolari comunitarie



Fornitore	Italiano
Promotore	Francese
Acquirente	Spagnolo
Destinazione	Spagna

Le triangolari comunitarie

Triangolare con soggetto italiano fornitore

Nel caso ipotizzato, l'operatore italiano cede i beni ad un soggetto IVA francese, il quale lo incarica di spedirli direttamente al proprio cliente in Spagna.

Il trasferimento fisico dei beni avviene tra due Stati membri nell'ambito del territorio comunitario, da ciò seguendone che **non si realizza un'esportazione**.

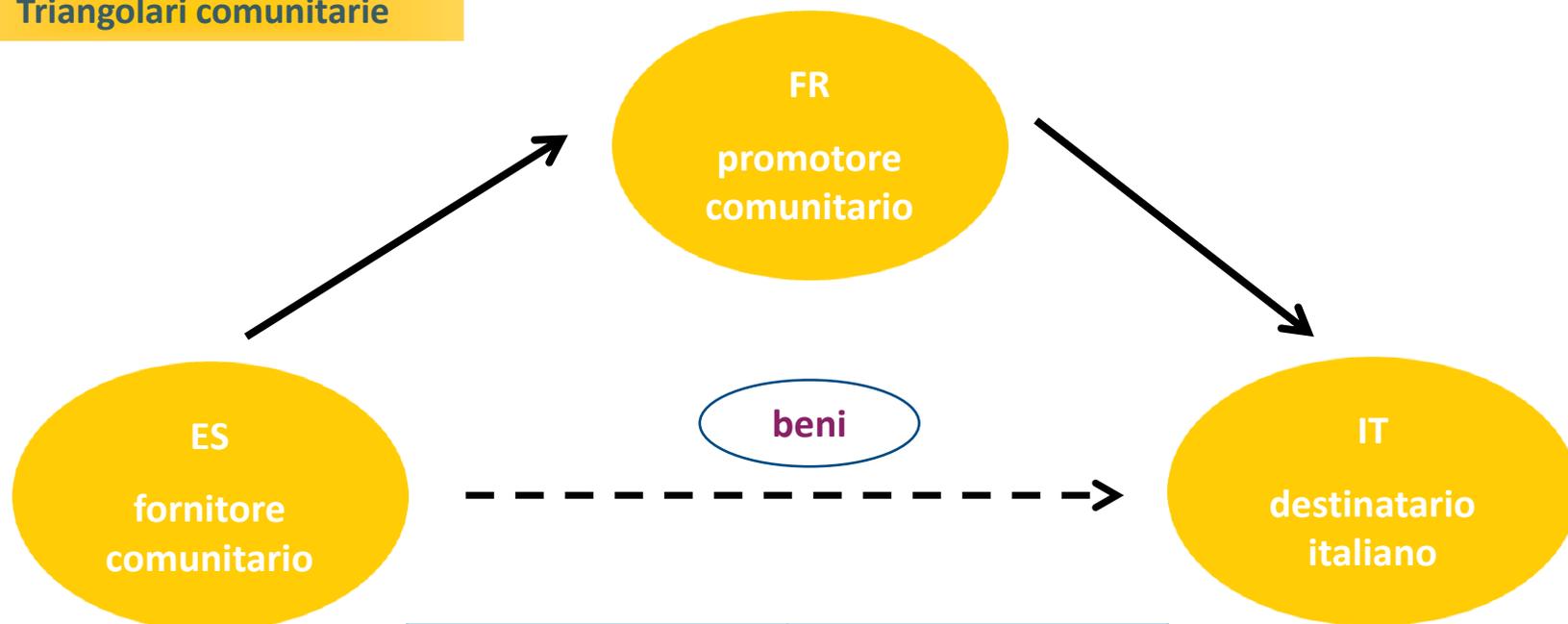
Il fornitore italiano:

- effettua una cessione intracomunitaria ed emette fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 41, comma 1, del D.L. n. 331/1993;
- compila il modello Intrastat delle cessioni indicando il codice identificativo IVA del soggetto acquirente francese (nel caso di compilazione della parte statistica del modello, va indicato come Paese di destinazione la Spagna).

Le triangolari comunitarie

Triangolare con soggetto italiano acquirente finale

Triangolari comunitarie



Fornitore	Spagnolo
Promotore	Francese
Acquirente	Italiano
Destinazione	Italia

Le triangolari comunitarie

Triangolare con soggetto italiano acquirente finale

Nel caso di specie, il fornitore spagnolo cede i beni ad un soggetto IVA francese, il quale lo incarica di spedirli direttamente al proprio cliente italiano, designando quest'ultimo come debitore dell'imposta.

L'acquirente italiano:

- riceve la fattura senza addebito di IVA da parte del promotore francese, con la quale è espressamente **designato** quale responsabile, in sostituzione di quest'ultimo, del pagamento dell'imposta in Italia;
- integra e registra la fattura estera ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993, tra gli acquisti intracomunitari;
- compila il modello Intrastat degli acquisti indicando il codice identificativo IVA del promotore francese, suo fornitore (nel caso di compilazione della parte statistica del modello, va indicato come Paese di provenienza la Spagna).

Attenzione!!!
Semplificazione Intrastat 2018

Le triangolari comunitarie

Le novità in arrivo dal 2020

Con la **direttiva (UE) n. 2018/1910 del 4 dicembre 2018**, il legislatore europeo è intervenuto anche in materia di «vendite a catena», fra cui rientrano le operazioni triangolari comunitarie, inserendo nella direttiva n. 2006/112/CE il nuovo **art. 36 bis**.

Art. 36 bis

1. *Qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto **sono imputati unicamente** alla **cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio**.*
2. *In deroga al paragrafo 1, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio se quest'ultimo **ha comunicato al cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro** a partire dal quale **i beni sono spediti o trasportati**.*
3. *Ai fini del presente articolo, per «**operatore intermedio**» s'intende un **cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena**, che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto.*
4. *Il presente articolo **non si applica** alle situazioni di cui all'**articolo 14 bis**.*

Le nuove disposizioni trovano applicazione dal 1 gennaio 2020

La territorialità delle prestazioni di servizi

La territorialità delle prestazioni di servizi

In base alle **nuove regole di territorialità in vigore dal 2010**, le prestazioni di servizi sono disciplinate in un **unico corpo normativo** nel **D.P.R. n. 633/1972** e non più anche nel D.L. n. 331/1993 di cui vengono abrogate le pertinenti disposizioni, con le seguenti conseguenze:

non vi sono più
i servizi aventi
una possibile duplice disciplina
a seconda della loro natura,
intracomunitaria o meno;

non si configurano più
i servizi intracomunitari
non soggetti ad Iva
(ex art. 46, comma 2, D.L. n. 331/1993 previgente)
che, fino al 31 dicembre 2009, davano diritto
al plafond degli esportatori "abituali"
(ex artt. 40, comma 9 e 41, comma 4,
del D.L. n. 331/1993 previgenti),
realizzandosi prestazioni fuori campo Iva

La territorialità delle prestazioni di servizi

Il conseguente “maleficio” è stato in parte mitigato dalla legge **“comunitaria 2010”** (legge 15 dicembre 2011, n. 217), che amplia le ipotesi di ricorso ai **rimborsi trimestrali**, aggiungendo la fattispecie di cui alla **lett. d), dell’art. 30, comma 2**, del D.P.R. n. 633/1972, ma **non** per **tutte le prestazioni di servizi** ivi **previste**.

Rimborsi trimestrali

In effetti, la fattispecie di cui alla predetta **lettera d)** riguarda i soggetti che effettuano *“prevalentemente operazioni non soggette all’imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies”*, mentre il rimborso trimestrale è ammesso **solo per alcune tipologie di servizi** (rese fuori campo Iva).

La territorialità delle prestazioni di servizi

Rilevano ai fini della **richiesta di rimborso trimestrale** di cui all'art. 38-bis, comma 2, i seguenti servizi, effettuati nei confronti di **soggetti passivi non stabiliti** nel territorio dello Stato, per un **ammontare superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate**:

- prestazioni di lavorazione su beni mobili materiali
- prestazioni di cui all'art. 19, comma 3, lett. a-bis)
- servizi accessori ai trasporti di beni e relative intermediazioni
- trasporto di beni e relative intermediazioni

Art. 19, comma 3, lett. a-bis), D.P.R. n. 633/1972

a-bis) le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa

Art. 10, numeri da 1) a 4), D.P.R. n. 633/1972

1. servizi bancari e finanziari;
2. servizi assicurativi;
3. operazioni relative a valute estere;
4. operazioni relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci.

Non danno luogo al **rimborso trimestrale**

le **prestazioni di servizi diverse** da quelle **tassativamente indicate** quali, ad esempio, quelle di intermediazione relative a compravendite di beni mobili.

La territorialità delle prestazioni di servizi

LUOGO DI UTILIZZAZIONE

È stato fortemente **ridotto**
il ricorso al **luogo di utilizzazione**
delle prestazioni di servizi al fine di individuarne la territorialità

LUOGO DI TASSAZIONE DEI SERVIZI

A SOGGETTI PASSIVI

è stata unificata la regola generale
del luogo di tassazione dei servizi resi
a soggetti passivi, per i quali si passa
dal previgente criterio di tassazione
nello stato ove è stabilito il prestatore,
al nuovo criterio di tassazione
nello stato in cui è stabilito il committente
del servizio

A PRIVATI

per i servizi resi a privati, invece,
è confermata la regola di tassazione
nello stato del prestatore del servizio

La territorialità delle prestazioni di servizi

A partire dal 2010, la regola generale in materia è stata “sdoppiata”

PRESTAZIONI BUSINESS TO BUSINESS (B2B)

I servizi sono territorialmente rilevanti nel
paese dove è **stabilito**
il committente

quando il committente è
un soggetto passivo stabilito
in uno stato della comunità europea,
le prestazioni sono
assoggettate a tassazione
secondo le regole dell’inversione contabile
(reverse charge)

PRESTAZIONI BUSINESS TO CONSUMER (B2C)

I servizi rilevano
nel **paese** dove è **stabilito**
il fornitore della prestazione

Ai fini della territorialità
di tali tipologie di prestazioni,
non rileva
il **domicilio** del **committente**

La territorialità delle prestazioni di servizi

Nuovo art. 7-ter, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Dal punto di vista dell'ordinamento interno,
le nuove regole generali di territorialità comportano che,
ai sensi dell'**art. 7-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972,**

*“le prestazioni di servizi si considerano **effettuate** nel **territorio dello Stato**:*

*a) quando sono rese a **soggetti passivi** stabiliti nel **territorio dello Stato**;*

*b) quando sono rese a **committenti non soggetti passivi da soggetti passivi** stabiliti nel **territorio dello Stato**”*

La territorialità delle prestazioni di servizi

Nuovo art. 7-ter, comma 1, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

... quindi ...

le prestazioni rese
da soggetti passivi nazionali, comunitari
od extracomunitari
a soggetti passivi
stabiliti nel territorio dello Stato,
si considerano
effettuate in Italia

lett. a

le prestazioni rese
da soggetti passivi nazionali
a committenti nazionali, comunitari od
extracomunitari **non** soggetti passivi,
si considerano
effettuate in Italia

lett. b

La territorialità delle prestazioni di servizi

CRITERI DEROGATORI

Anche nel sistema in vigore dal 2010 sono previste alcune disposizioni speciali che stabiliscono criteri di rilevanza territoriale derogatori rispetto alle nuove regole generali

DEROGHE ASSOLUTE

Art. 7-quater

- Servizi immobiliari
- Trasporto passeggeri
- Ristorazione e catering
- Locazione mezzi di trasporto a breve termine

Art. 7-quinquies

- Attività culturali, artistiche, sportive, ecc., comprese fiere ed esposizioni (**norma modificata con effetto dal 1° gennaio 2011**)

Le deroghe assolute operano **sia** nei **rapporti B2B** **sia** nei **rapporti B2C**.

Per effetto delle modifiche con efficacia dal 1° gennaio 2011, la deroga dell'art. 7-quinquies è assoluta

limitatamente alle prestazioni di **servizi per l'accesso** alle manifestazioni ivi elencate.

La territorialità delle prestazioni di servizi

CRITERI DEROGATORI

DEROGHE RELATIVE

Art. 7-sexies

- Intermediazioni
- Trasporti intracomunitari e non di beni
- Lavorazioni e servizi accessori ai trasporti
- Locazione mezzi di trasporto a lungo termine
- Prestazioni rese tramite mezzi elettronici
- Prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione

Si tratta di prestazioni di servizi rese a **committenti non soggetti passivi (ovunque residenti)**

La territorialità delle prestazioni di servizi

CRITERI DEROGATORI

DEROGHE RELATIVE

Art. 7-septies

- Cessioni, concessioni, licenze di diritti d'autore, ecc.
- Pubblicità
- Consulenza, assistenza tecnica o legale, elaborazione dati
- Operazioni bancarie, finanziarie, assicurative
- Messa a disposizione di personale
- Locazioni di beni diversi dai mezzi di trasporto
- Accesso a sistemi di gas naturale o energia elettrica
- ~~Telecomunicazione e teleradiodiffusione~~ eliminato dal 01.01.2015
- ~~Servizi prestati per via elettronica~~ eliminato dal 01.01.2015
- Obbligazioni di non fare

Si tratta di prestazioni di servizi rese a **committenti non soggetti passivi** domiciliati e residenti **fuori della Comunità europea**

Soggettività passiva

Soggettività passiva

Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011

La circolare n. 37/E dedica ampio spazio (l'intero par. 2) al tema della **soggettività passiva**, osservando che, in effetti, al fine di verificare l'operatività della nuova regola generale di territorialità di cui all'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del decreto Iva (**rapporti B2B**),

*“assumono rilevanza solo tre circostanze:
il fatto che il **committente** sia un soggetto passivo (c.d. “**status**”),
il fatto che detto committente agisca nella veste di soggetto passivo (c.d. “**qualità**”) e il **luogo di stabilimento** dello stesso”.*

Naturalmente, **anche il prestatore**

*“deve agire nell'esercizio di una delle **attività d'impresa, arte o professione** ... (il che vale a dire che lo stesso deve agire nell'ambito di un'attività economica di cui all'articolo 9 della direttiva 2006/112/CE”).*

Soggettività passiva

Art. 7, comma 1, lett. d, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

L'art. 7 del D.P.R. n. 633/1972, è espressamente dedicato alle "definizioni" concernenti la territorialità dell'imposta

Soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato:

- ✓ un soggetto passivo **domiciliato** nel territorio dello Stato,
- o**
- ✓ un soggetto passivo **residente** nel territorio dello Stato che non abbia stabilito il domicilio all'estero,
- ovvero**
- ✓ una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero, ma **limitatamente alle operazioni rese o ricevute dalla stabile organizzazione.**

Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, si considera:

DOMICILIO

il luogo in cui si trova la **SEDE LEGALE**

RESIDENZA

Il luogo in cui si trova la **SEDE EFFETTIVA**

Soggettività passiva

Art. 7-ter, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

L'art. 7-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo d'effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

gli **esercenti imprese, arti o professioni**
(categoria nella quale rientrano anche le persone fisiche limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività)

(a)

gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole

(b)

(enti non commerciali che svolgono sia attività commerciali, sia attività istituzionali)

Soggettività passiva

Art. 7-ter, comma 2, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

L'art. 7-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che, ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo d'effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

(c)

gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, che siano identificati ai fini Iva

(si tratta dei **soggetti che svolgono solo attività istituzionali**, ma che **sono identificati ai fini dell'imposta**

avendo effettuato acquisti intracomunitari di beni al di sopra della soglia fissata in 10.000 euro dall'art. 38, comma 5, lett. c, del D.L. n. 331/1993 – il nuovo limite di 10.000 euro è stato determinato dalla legge 7 luglio 2009, n. 88, cosiddetta “legge comunitaria 2008” – o che hanno optato per l'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari).

Soggettività passiva

STATUS DEL SOGGETTO PASSIVO

La verifica dello **status** di **soggetto passivo** del **committente** assume una rilevanza fondamentale nel nuovo sistema delle regole di territorialità delle prestazioni di servizi.

Art. 18, Regolamento n. 282/2011

A tale questione, il Regolamento n. 282/2011 dedica l'art. 18, dal cui esame, come sottolinea l'Agenzia, emerge che, almeno per le prestazioni rese a committenti comunitari, *“un ruolo centrale è sicuramente da attribuire al **numero identificativo IVA comunicato dal committente comunitario**”*

Soggettività passiva

Committente comunitario

Art. 18, par. 1, Regolamento 282/2011

L'art. 18 del Regolamento, al par. 1, individua due distinte fattispecie, nelle quali, **“salvo che disponga di informazioni contrarie,** il **prestatore** può considerare che un destinatario stabilito nella Comunità **ha lo status di soggetto passivo:**

il committente gli ha comunicato il **proprio numero identificativo Iva;** è però necessaria la **conferma di validità** di tale **numero d'identificazione,** ottenibile tramite il sistema VIES, **“nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti”**, in conformità all'art. 31 del Regolamento CE n. 904/2010;

il committente **non ha** ancora ricevuto **un numero di identificazione Iva,** ma informa il prestatore di averne fatto richiesta e quest'ultimo ottiene **“qualsiasi altra prova”** che attesta che il **committente** è un **soggetto passivo** (od un soggetto equiparato) ed effettua **“una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni”** fornitagli dal committente, **“applicando le normali procedure di sicurezza commerciali”** (controlli di identità o di pagamento).

Soggettività passiva

Committente comunitario

Art. 18, par. 2, Regolamento 282/2011

L'art. 18 del Regolamento, al par. 2, esamina la situazione nella quale il committente **non ha comunicato** al prestatore il proprio **numero identificativo Iva**.

In tale ipotesi, l'operatore **è tenuto a dimostrare** che il **committente non ha comunicato** il proprio numero di partita Iva. Occorrerà, pertanto, munirsi di **prove** che attestino l'**effettuazione della richiesta** di comunicazione.

Ove tale dimostrazione possa essere data, il prestatore potrà considerare che il destinatario del servizio **non** possiede lo **status di soggetto passivo**, **“salvo che disponga di informazioni contrarie”**.

Soggettività passiva

Regolamento n. 1042/2013

Per effetto del Regolamento n. 1042/2013 (**con effetto dal 1 gennaio 2015**)

è stato inoltre previsto che

*«tuttavia, che disponga o no di informazioni contrarie,
il prestatore di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione
o prestati tramite mezzi elettronici*

*può considerare che il **destinatario stabilito nella Comunità**
sia una persona che **non è soggetto passivo***

*se tale destinatario **non** gli ha **comunicato** il proprio **numero individuale di identificazione IVA** »*

SERVIZI FORNITI PER VIA ELETTRONICA (TTE)

Soggettività passiva

Committente extracomunitario

Art. 18, par. 3, lett. b), Regolamento 282/2011

Quando il **committente** è **extracomunitario** ed il **prestatore non** dispone di **informazioni contrarie**, la qualifica di soggetto passivo può essere dimostrata dalla **certificazione dell'autorità fiscale estera** che attesti che l'operatore *“svolge un'attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'IVA”*, ai sensi dell'art. 38-ter del D.P.R. n. 633/1972 (la fattispecie riguarda gli operatori di **Svizzera, Norvegia** ed **Israele**).

In mancanza di detto certificato, l'art. 18, par. 3, lett. b), del Regolamento, attribuisce rilievo:

all'eventuale attribuzione di un **numero identificativo Iva** o di altro **analogo numero assegnato** al destinatario del servizio **dalle autorità del proprio Paese** che serva *“per identificare le imprese”* od a **qualsiasi altra prova** attestante lo *status* di soggetto passivo

e

alla **verifica** dell'**esattezza delle informazioni fornite**, da eseguire *“applicando le normali procedure di sicurezza commerciali”*

Soggettività passiva

QUALITA'

La circolare n. 37/E del 2011 sottolinea come, una volta accertato lo *status* del committente, occorra anche verificare **se questi acquisisce i servizi in tale sua qualità**

Art. 19, Regolamento 282/2011

La pertinente disposizione del Regolamento n. 282/2011 è rappresentata dall'art. 19, il quale, in sostanza, distingue tre situazioni:

servizi destinati **esclusivamente** ad un **uso privato** del committente, *“ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti”*;

1° caso

servizi destinati ad un **uso promiscuo** personale e professionale;

2° caso

prestazioni richieste da parte del committente *“spendendo”* il **proprio numero identificativo Iva.**

3° caso

Soggettività passiva

1° caso

Il **committente** è considerato, ai fini dell'acquisto del servizio, un **soggetto non passivo** (si applicheranno le regole previste per i rapporti B2C).

Tale disciplina è già prevista dalla normativa interna (art. 7-ter, comma 2, lett. a, del decreto Iva), ma **solo con riguardo alle persone fisiche**.

In ogni caso, occorre che, in questa ipotesi, il **prestatore** “effettui una **valutazione di compatibilità complessiva**” per accertare la **destinazione** (personale o meno) del **servizio reso**.

Quando un servizio di tal genere è acquisito da **società commerciali o da enti che siano soggetti passivi**, invece, la circolare n. 37/E del 2011 precisa come “la **previsione comunitaria** debba intendersi riferita ai casi in cui il **servizio è destinato ad un uso privato** delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi”.

Soggettività passiva

2° caso

Quando il **servizio** è **utilizzato promiscuamente**, sia per “uso privato”, compreso quello dei dipendenti, sia per finalità “professionali”,
*“trovano applicazione i criteri di territorialità previsti per le **prestazioni rese** nei confronti di **committenti soggetti passivi**”*

3° caso

Qualora il **committente** abbia **comunicato al prestatore il proprio numero Iva**, questi *“può considerare che i servizi sono destinati all’attività economica del destinatario medesimo, a meno che non disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti”*

Nelle situazioni in cui *“il **servizio** risulti essere **compatibile sia con la sfera privata sia con la veste di soggetto privato**”*, diviene decisiva la **comunicazione della partita Iva**.

In tal caso, *“il prestatore considera la prestazione acquisita dal committente, soggetto passivo comunitario, nell’ambito della propria attività di soggetto passivo”*.

Se il committente è extracomunitario, *“il prestatore **potrà** richiedere ... gli elementi a supporto della non riconducibilità dell’acquisto alla sfera privata”*.

Soggettività passiva

Art. 24, Regolamento 282/2011 (sostituito dal Regolamento n. 1042/2013)

Dal 2015

Servizi di noleggio non a breve termine di mezzi di trasporto a persone che non sono soggetti passivi (art. 56, par. 2, comma 1)

Servizi forniti per via elettronica a persone che non sono soggetti passivi (art. 58)

Servizi a persone che non sono soggetti passivi fuori della Comunità europea (art. 59)

Committente stabilito in più Paesi o con indirizzo permanente in un Paese e residenza abituale in un altro

Se il **committente** è una **persona giuridica** non soggetto passivo, conta il **luogo dove sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale**, salvo sia provato che l'**utilizzo** avviene nel **luogo della sede dell'attività** di cui alla lettera b) dell'art. 13bis del Regolamento (luogo della stabile organizzazione)

Se il **committente** è una **persona fisica** conta il **luogo della residenza abituale**, salvo sia provato che l'**utilizzo** avviene **al suo indirizzo permanente**

Soggettività passiva

Regolamento n. 1042/2013

Nel Regolamento n. 282/2011 sono state inserite ulteriori norme volte a stabilire alcune **presunzioni** in materia di **luogo di stabilimento** del **destinatario**:

- art. 24-bis
- art. 24-ter (sostituito dal Regolamento n. 2459/2017 con decorrenza 1 gennaio 2019)
- art. 24-quater
- art. 24-quinquies (per la confutazione delle presunzioni)
- art. 24-sexies
- art. 24-septies

Soggettività passiva

Art. 25, Regolamento 282/2011

L'art. 25 del Regolamento stabilisce che,
*“per l'applicazione delle norme relative al **luogo delle prestazioni** di servizi
 si tiene conto esclusivamente delle
circostanze esistenti al momento del fatto generatore dell'imposta”*
 e che eventuali successivi cambi di destinazione del servizio,
 non influiscono sull'individuazione della rilevanza territoriale dell'operazione.

Momento di effettuazione delle prestazioni di servizi

Il momento di effettuazione delle **prestazioni di servizi** è disciplinato dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, nel testo in vigore **dal 17 marzo 2012**

Pagamento di acconti

Ciò può determinare rilevanti complicazioni in caso di **pagamento di acconti**, essendo necessario indagare a più riprese sulla destinazione del servizio da parte del committente.

Come evidenzia la circolare n. 37/E del 2011, pertanto, potrebbero *“trovare applicazione **differenti regimi** con riferimento all'**acconto** ... e al **saldo** ...”*.

Soggettività passiva

LUOGO DI STABILIMENTO

Il terzo elemento per la determinazione del luogo di rilevanza della prestazione, è rappresentato dal **paese di stabilimento** del committente.

Circolare n. 36/E del 2010

Come sottolinea la **circolare n. 36/E del 2010**, infatti, ai fini della territorialità dei servizi rileva il **Paese di stabilimento del committente** e non quello di sua identificazione ai fini Iva.

Servizi «generici»

Art. 10, Regolamento 282/2011

Dopo aver rilevato, sulla base dell'art. 10 del Regolamento, che il luogo nel quale il soggetto passivo fissa la **sede della propria attività**, va individuato *“in quello in cui sono svolte le funzioni dell'**amministrazione centrale dell'impresa**, vale a dire in cui sono prese le **decisioni essenziali** concernenti la **gestione generale dell'impresa o dove si riunisce la direzione**”* (normalmente la sede legale), la circolare n. 37/E si occupa di alcune questioni concernenti le “stabili organizzazioni” (S.O.)

Un indirizzo postale non fa presumere l'esistenza della sede

Soggettività passiva

STABILE ORGANIZZAZIONE

Art. 11, Regolamento 282/2011

Richiamando l'art. 11 del Regolamento, viene precisato che per **stabile organizzazione (S.O.)** deve intendersi qualsiasi organizzazione (**diversa dalla sede principale**), caratterizzata da un **grado sufficiente di permanenza** e a una **struttura idonea** (risorse tecniche ed umane) che consenta a tale organizzazione di

*“1) **ricevere e utilizzare** i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze ...;*

*2) **fornire** i servizi di cui assicura la prestazione ... ”.*

La disponibilità di un **numero di partita Iva**
*“**non costituisce da sola** una **prova sufficiente** dell'esistenza di una stabile organizzazione”*

Soggettività passiva

Il **soggetto passivo non residente**

potrebbe avere aperto nel territorio dello stato una partita Iva attraverso:

la nomina di un **rappresentante fiscale**
ai sensi dell'art. 17, comma 3,
del D.P.R. n. 633/1972

l'**identificazione diretta**
ai sensi dell'art. 35-ter
del D.P.R. n. 633/1972

Attenzione!

In tali casi, **non** si configura una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato **solo** per il fatto di **possedere un numero di partita Iva**,
semprechè non vengano svolte attività tali da poter ritenere, anche in presenza di una struttura operativa permanente, che, in realtà, una stabile organizzazione effettivamente esista

N.B. È da segnalare la (non condivisibile) presa di posizione assunta in materia da parte della Corte di Cassazione
(**ordinanze nn. 12633 del 20 luglio 2012 e 21380 del 30 novembre 2012**)

Soggettività passiva

La **circolare n. 37/E del 2011** analizza anche la situazione di:

COMMITTENTE STABILITO IN PIÙ DI UNO STATO

In tal caso, la prestazione si considera effettuata nello **Stato della sede dell'attività economica del committente**, **a meno che** questi non **abbia una S.O., destinataria del servizio in altro Paese**.
In quest'ipotesi, la prestazione si considera effettuata nello **Stato in cui è ubicata la S.O.** (ai sensi dell'**art. 21 del Regolamento n. 282/2011**).

COMMITTENTE CON PIÙ S.O. IN PIÙ PAESI

Per stabilire quale sia la **S.O. committente della prestazione**, occorre aver riguardo:

- alla **natura** ed all'**utilizzazione dei servizi forniti**,
- all'**organizzazione** che (contrattualmente ed in base all'identificazione Iva fornita al prestatore) risulta **commettere la prestazione**,
- all'**organizzazione** che **provvede al pagamento**.

Soggettività passiva

COMMITTENTE CON PIÙ S.O. IN PIÙ PAESI

L'art. 22 del Regolamento n. 282/2011 stabilisce le regole da seguire "al fine di **identificare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio**", indicando il criterio principale e quelli sussidiari.

CRITERIO PRINCIPALE

il prestatore deve esaminare la **natura** e l'**utilizzazione** del servizio prestato

CRITERI SUSSIDIARI

quando la natura e l'utilizzazione del servizio non consentono di individuare la stabile organizzazione, il prestatore deve esaminare:

- ✓ il **contratto**, l'**ordinativo** ed il **numero di identificazione iva** del contraente;
- ✓ **chi (organizzazione) paga** per il servizio.

Soggettività passiva

Perché una **stabile organizzazione** rilevi quale **soggetto passivo** è dunque necessario il **“coinvolgimento” diretto** di tale entità **nell’effettuazione** delle operazioni

Art. 192-bis, Sez. 1, Capo 1, Titolo XI, direttiva n. 2006/112/CE introdotto dalla “direttiva servizi”

Nell’ambito delle norme che regolano gli obblighi dei debitori d’imposta, il citato articolo prevede che *“un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni:*

- a)** egli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile;*
- b)** la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza **la partecipazione** di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione”.*

Soggettività passiva

Art. 53, Regolamento n. 282/2011

Ai sensi dell'art. 53 del Regolamento n. 282/2011,
“per l'applicazione dell'art. 192-bis della direttiva 2006/112/CE, si prende in considerazione
esclusivamente una **stabile organizzazione** di cui dispone il soggetto passivo,
qualora sia caratterizzata
da un grado sufficiente di **permanenza** e una **struttura idonea** in termini di mezzi umani e tecnici
atti a consentirle di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa”

Se un **soggetto passivo** dispone di una **stabile organizzazione nel territorio dello Stato** membro
in cui è dovuta l'Iva (dove l'operazione è territorialmente rilevante),
“si considera che tale organizzazione **non partecipa** a una **cessione di beni**
o a una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 192 bis, lettera b), della direttiva 2006/112/CE,
a meno che i mezzi tecnici o umani di detta stabile organizzazione
siano utilizzati dallo stesso **per operazioni inerenti alla realizzazione della cessione** di tali beni
o della prestazione di tali servizi **imponibile** effettuata in tale stato membro,
prima o durante la realizzazione di detta cessione o prestazione”

Soggettività passiva

Art. 53, comma 3, par. 2, Regolamento n. 282/2011

Ai sensi del paragrafo 2, comma 3, dell'art. 53 del Regolamento n. 282/2011, se i **mezzi (umani o tecnici)** della **stabile organizzazione** sono utilizzati **“unicamente per funzioni di supporto amministrativo, quali la contabilità, la fatturazione e il recupero di crediti, si considera che essi non siano utilizzati per la realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi”**

Art. 53, comma 4, par. 2, Regolamento n. 282/2011

Il paragrafo 2 comma 4, dell'art. 53 del Regolamento n. 282/2011, introduce una sorta di **presunzione relativa** volta a semplificare gli adempimenti degli operatori prevedendo che, qualora venga **emessa fattura** con il **numero di identificazione Iva** attribuito alla stabile organizzazione dallo Stato membro ove essa è stabilita, **“si considera, salvo prova contraria, che tale stabile organizzazione abbia partecipato alla cessione di beni o alla prestazione di servizi effettuata in tale Stato membro”**

Soggettività passiva

Rapporti tra sede e stabile organizzazione

Art. 192-bis, direttiva n. 2006/112/CE - Art. 53, Regolamento n. 282/2011

Dal testo della norma comunitaria (art. 192-bis della direttiva n. 2006/112/CE) come interpretato dal Regolamento di esecuzione n. 282/2011 (art. 53), emerge che la stabile organizzazione può:

realizzare direttamente e compiutamente

l'operazione rilevante ai fini Iva
nello Stato membro in cui è istituita,
senza alcun intervento della casa madre
con sede in altro Stato membro

partecipare, unitamente alla casa madre

con sede all'estero,
all'effettuazione dell'operazione
rilevante ai fini Iva
nello Stato membro in cui è istituita

In entrambi i casi, l'operazione si considera effettuata
dalla **stabile organizzazione** (soggetto passivo)
e non dalla casa madre

Soggettività passiva

Rapporti tra sede e stabile organizzazione

Art. 192-bis, direttiva n. 2006/112/CE - direttiva n. 2008/8/CE

Ai sensi di quanto previsto dall'art. 192-bis della direttiva n. 2006/112/CE, come integrata per effetto della direttiva n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008, i **rapporti** tra **sede** (dell'attività economica) dell'impresa e la **sua stabile organizzazione** istituita nell'altro Stato membro dove è rilevante territorialmente l'operazione ai fini Iva, possono riassumersi nei seguenti:

- a) il **soggetto passivo** non residente **pone in essere direttamente l'operazione senza** la partecipazione della stabile organizzazione
- b) il **soggetto passivo** non residente **effettua direttamente l'operazione** ma **con** la partecipazione della stabile organizzazione
- c) il **soggetto passivo** non residente **non partecipa** in alcun modo all'operazione che viene **realizzata direttamente** dalla stabile organizzazione

Nei casi **b)** e **c)** la **soggettività passiva ai fini Iva** è **attribuita alla stabile organizzazione**, la quale provvede alla fatturazione in proprio dell'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi), rilevante ai fini dell'imposta nel territorio dello Stato membro ove essa è istituita.

Soggettività passiva

La presenza di una stabile organizzazione

Art. 17, commi 2, 3 e 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Qualora il **soggetto non residente** sia dotato di una **stabile organizzazione** in Italia, ma l'operazione (rilevante nel territorio dello Stato) sia effettuata **senza la partecipazione** della stabile organizzazione (in quanto resa direttamente dalla "casa madre") nei confronti di un **soggetto stabilito ai fini Iva** in Italia (compresi i soggetti di cui all'art. 7-ter, comma 2, lett. b e c), gli obblighi ad essa relativi sono adempiuti dal **cessionario/committente** mediante applicazione della procedura di **reverse charge**

Sotto il profilo degli adempimenti, tali affermazioni vanno "lette" alla luce delle disposizioni introdotte dalla legge n. 228/2012 con effetto dal 1° gennaio 2013

Soggettività passiva

La presenza di una stabile organizzazione

Art. 17, commi 2, 3 e 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Nel **paragrafo 4.5 della circolare n. 37/E**, l'Agenzia conferma che, per le operazioni rese **nei confronti di soggetti passivi residenti** o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, **il debitore dell'imposta è:**

il cessionario o committente residente

(mediante *reverse charge* obbligatorio),

*“ove la stabile organizzazione del prestatore **non partecipi** all'effettuazione dell'operazione”*

il cedente o prestatore

(tramite la propria stabile organizzazione)

*“ove la stabile organizzazione del prestatore **partecipi** all'effettuazione dell'operazione”*

Ciò implica che occorre verificare se la stabile organizzazione nel territorio dello Stato del prestatore soggetto passivo stabilito in altro Paese estero, partecipa o meno all'effettuazione dell'operazione facendo riferimento, in particolare, agli articoli 21, 22 e 53 del Regolamento n. 282/2011

Soggettività passiva

La presenza di una stabile organizzazione

Art. 17, comma 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Ai sensi dell'art. 17, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972,
le disposizioni di cui
ai **commi 2** (*reverse charge*) e **3** (*identificazione diretta/rappresentante fiscale*),
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

A norma dell'art. 7, comma 1, lett. d), del decreto Iva,
la **stabile organizzazione** assume la veste di **debitore dell'imposta**
in quanto soggetto passivo
limitatamente alle **operazioni da essa rese o ricevute**

Soggettività passiva

Art. 17, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

La disciplina ordinaria sull'assolvimento dell'imposta, di cui all'art. 17, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, continua ad applicarsi quando il **cessionario/committente**

non è residente nel territorio dello Stato ovvero è un **privato**

In entrambe le circostanze, in effetti,
il **cessionario/committente non** può **applicare** il **reverse charge**

Soggettività passiva

Art. 17, comma 3, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Ai sensi dell'art. 17, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972,
nelle residuali ipotesi in cui il **soggetto passivo non residente**
è tenuto all'**applicazione dell'Iva**
(operazioni effettuate nei confronti di privati ovvero di altri soggetti non residenti),
questi dovrà provvedere a

identificarsi direttamente

oppure

**nominare
un rappresentante fiscale**

secondo le ordinarie modalità
per assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti derivanti dalle norme Iva

Soggettività passiva

La presenza di una stabile organizzazione

Art. 17, commi 2, 3 e 4, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

così come modificato, in esecuzione della sentenza della Corte di giustizia europea del 16 luglio 2009 (causa C-244/08),
prima dall'**art. 11 del D.L. 25 settembre 2009, n. 135**
(convertito nella legge 20 novembre 2009, n. 166)
e, **poi**, dal **decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18**

La norma è stata anche oggetto di modifica ad opera della **legge n. 228/2012** che ha recepito le modifiche apportate alla **direttiva n. 2006/112 dalla direttiva n. 2010/45**

Soggettività passiva

La presenza di una stabile organizzazione

Art. 17, commi 2, 3 e 4 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Qualora il **soggetto non residente** sia dotato di una **stabile organizzazione** in Italia, **non** potrà più procedere a

**identificarsi direttamente
ai fini dell'Iva in Italia**

oppure

**nominare in Italia
un rappresentante fiscale**

per le operazioni effettuate nei confronti di cessionari/committenti che non siano soggetti passivi Iva

Attenzione!!!

In tali fattispecie, pertanto, il **soggetto non residente** **dovrà necessariamente** assolvere gli obblighi Iva **tramite** la propria **stabile organizzazione**

Soggettività passiva

Art. 17, commi 2, 3 e 4 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

La circolare n. 37/E del 2011 affronta il caso del **soggetto passivo non residente** che effettua **operazioni nel territorio** dello Stato, ove possiede **una stabile organizzazione**, nei confronti di **cessionari** o **committenti non residenti** (nel territorio dello Stato) oppure di **non soggetti passivi** (es. privati) specificando che debitore dell'imposta è in ogni caso il cedente o prestatore non residente, il quale

*“assolverà ai relativi obblighi **tramite***

il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito,

*utilizzando una **serie distinta di numerazione** per le fatture non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione italiana”.*

*“Tali ultime operazioni saranno annotate **in apposito registro o blocco sezionale** e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, **in un distinto modulo**”*

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

I servizi generici ex art. 7-ter

Legge
"comunitaria 2010"

Art. 6, comma 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Dal **17 marzo 2012** è stato soppresso il terzo periodo, del terzo comma dell'art. 6, del D.P.R. n. 633/1972, ed è stato aggiunto un nuovo comma dopo il quinto.

Il testo
del nuovo
comma
prevede
quanto
segue:

*"in deroga al terzo e al quarto comma, le **prestazioni di servizi** di cui all'**art. 7-ter**, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le **prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies**, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate **nel momento in cui sono ultimate**, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, **alla data di maturazione dei corrispettivi**.*

*Se **anteriamente** al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è **pagato** in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi **si intende effettuata**, limitatamente all'importo pagato, **alla data del pagamento**. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo **nell'arco di un periodo superiore a un anno** e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate **al termine di ciascun anno solare** fino all'ultimazione delle prestazioni medesime".*

Norma che presenta elementi di complessità interpretativa

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

I servizi generici ex art. 7-ter

Art. 6, comma 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

La **nuova disposizione** non riguarda tutte le prestazioni di servizi
ma **solo** quelle **«generiche»**,
i cui criteri di territorialità sono disciplinati dall'art. 7-ter, del D.P.R. n. 633/1972

Momento di effettuazione

Il momento d'effettuazione delle prestazioni **«specifiche»**,
la cui territorialità è regolata
dagli artt. 7-quater, 7-quinquies, 7-sexies e 7-septies,
continua ad essere disciplinato dall'**art. 6, commi 3 e 4**

... conseguenze ...

Si viene a creare una **discrasia** nell'individuazione del **momento d'effettuazione**
delle prestazioni di servizi rese o ricevute nei rapporti con soggetti non residenti,
a seconda della loro tipologia

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

I servizi generici ex art. 7-ter

Art. 6, comma 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Le disposizioni in tema di momento d'effettuazione delle prestazioni di servizi «*generici*», derogatorie del terzo e quarto comma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, si applicano **esclusivamente** alle **prestazioni di servizi rese e ricevute da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato nei rapporti con altri soggetti passivi stabiliti in altri Stati, all'interno od all'esterno del territorio dell'Unione europea, nell'ambito di rapporti B2B, assoggettate alla regola generale di territorialità di cui all'art. 7-ter, D.P.R. n. 633/1972**

Momento d'effettuazione delle prestazioni di servizi «generici»

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

I servizi generici ex art. 7-ter

Art. 6, comma 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Il **sesto comma** dell'**art. 6** stabilisce che le prestazioni di servizi «**generiche**» si considerano effettuate “**nel momento in cui sono ultimate**”, prevedendo poi una disposizione specifica per quelle a carattere **periodico o continuativo** infrannuali (e ultrannuali).

Momento d'effettuazione delle prestazioni di servizi «generici»

La formulazione utilizzata dal legislatore nazionale risponde solo in parte agli interrogativi posti dal tenore letterale della norma comunitaria di cui all'**art. 63** della direttiva n. 2006/112/CE, ai sensi del quale “*il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è **effettuata** la cessione di beni o **la prestazione di servizi**”.*

Il concetto di “**effettuazione**” della prestazione di servizi è stato recepito come “**ultimazione**” della stessa, risolvendo i primi dubbi sollevati al riguardo in attesa delle nuove disposizioni.

Rimane però da verificare cosa si debba intendere esattamente per “**ultimazione**” della prestazione e quali siano i documenti idonei a provarla.

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

I servizi generici ex art. 7-ter

Art. 6, comma 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Un ulteriore aspetto significativo della disposizione è che la stessa, in tema di momento di effettuazione delle prestazioni di servizi, si pone quale **deroga sia** al criterio generale del pagamento del corrispettivo di cui al terzo comma dell'art. 6, **sia** ai criteri alternativi "*anticipatori*" di cui al quarto comma del medesimo art. 6.

La deroga al quarto comma dell'**art. 6, del D.P.R. n. 633/1972** non è però assoluta, in quanto **viene mantenuta l'anticipazione del momento di effettuazione della prestazione al pagamento di acconti parziali o integrali**, stabilendosi che *"se **anteriamente** al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, **alla data del pagamento**"*

Diversamente da quanto stabilito dal quarto comma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, invece, **non viene attribuita rilevanza**, ai fini dell'anticipazione del momento di effettuazione della prestazione di servizi, **all'emissione della fattura** (cd. "*prefatturazione*") a cui, quindi, non può essere fatto ricorso per determinare l'effettuazione del servizio

Attenzione!!!

Non rileva ai fini Iva; il servizio **non è** effettuato (di fatto è **come se** fosse una pro-forma per chiedere il pagamento)

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

I servizi generici ex art. 7-ter

Prestazioni di servizi a carattere periodico o continuativo

Analogamente a quanto avviene per i servizi per i quali è rilevante il momento di ultimazione della prestazione, anche per i **servizi a carattere periodico o continuativo** il riferimento è **puntuale** ad un momento preciso per l'emissione della fattura, costituito dalla **data di maturazione del corrispettivo**

In **assenza di una definizione normativa**, per la **data di maturazione dei corrispettivi** occorre fare riferimento alle **pattuizioni contrattuali** concordate fra le parti in merito ai seguenti aspetti:

- ✓ la durata del rapporto
- ✓ le modalità di determinazione dei corrispettivi
- ✓ la tempistica dei pagamenti

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

I servizi generici ex art. 7-ter

Prestazioni di servizi a carattere periodico o continuativo

E' necessario distinguere le diverse tipologie di servizi:

servizi prestati
nell'ambito di contratti
ad **esecuzione istantanea**

l'esecuzione del servizio
si completa nel compimento di una
singola prestazione

servizi resi
in base a contratti ad
esecuzione continuata o periodica
(cd. contratti di durata)

l'esecuzione del servizio
è **protratta nel tempo**,
in quanto il prestatore
si obbliga ad eseguire le prestazioni
in modo continuativo
(es. locazione di beni mobili)
o **a scadenze temporali predeterminate**
(es. manutenzione periodica di macchinari)

Il momento d'effettuazione ai fini Iva

I servizi generici ex art. 7-ter

Il necessario **riferimento puntuale** al momento di ultimazione della prestazione o alla data di maturazione del corrispettivo (servizi a carattere periodico o continuativo), per **l'emissione della fattura immediata** ex art. 21, comma 4, primo periodo, del D.P.R. n. 633/1972, e le inevitabili difficoltà operative che esso comporta, hanno indotto il legislatore a prevedere un **termine posticipato** per le **prestazioni di servizi «generiche»**

Anche in conformità a quanto stabilito dall'art. 222, par. 1, della direttiva n. 2006/112/CE, come sostituito per effetto della direttiva n. 2010/45/UE, **dal 1° gennaio 2013** è stata prevista la possibilità di emettere la fattura **entro il giorno 15 del mese successivo** a quello di **effettuazione dell'operazione**, ai sensi dell'art. 21, comma 4, lett. c) e d), del D.P.R. n. 633/1972, per:

- ✓ le **prestazioni di servizi rese** a soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri UE non soggette ad Iva ex **art. 7-ter (lett. c)**
- ✓ le **prestazioni di servizi «generiche»** ex art. **7-ter rese** o **ricevute** da soggetti passivi stabiliti fuori della UE (**lett. d**)

*Momento d'effettuazione
delle prestazioni "generiche"
Le prestazioni periodiche o
continuative*

Il caso delle intermediazioni

Prestazioni periodiche o continuative

Individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche

Norma di comportamento n. 187 della AIDC

Per l'AIDC si può
“astrarre il **principio** secondo cui un servizio,
per essere «periodico o continuativo», deve realizzare **un flusso corrente di fornitura**,
ciascuna porzione della quale è di per sé significativa,
in quanto il cliente ha la possibilità di usarne e goderne”...

Applicando tale principio alle intermediazioni
“è agevole constatare che esse, quand'anche rese durante un arco temporale esteso,
anche ultrannuale, **non possono mai essere considerate «continuative»**,
agli effetti della seconda parte dell'articolo 6, comma 6, D.P.R. 633/1972,
in quanto **la loro fruibilità non può essere apprezzata in modo frazionato nel tempo**,
essendo, invece, collegata al manifestarsi dell'**evento**
oggetto dell'incarico di intermediazione,
cioè, **la compravendita di un bene o di un servizio**”

Prestazioni periodiche o continuative

Individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche

Norma di comportamento n. 187 della AIDC

Momento di ultimazione

Da tale principio deriva che, **non** costituendo **prestazioni “continuative”**,
quelle di **intermediazione** sono soggette alla regola generale
dell’**ultimazione del servizio**



Si considerano **effettuate** nel **momento** in cui sono **ultimate**

L’**ultimazione** dell’intermediazione
“*va collegata alla nascita del diritto al corrispettivo della prestazione*”
e, quindi, **quando sorge il diritto alla provvigione**

Prestazioni periodiche o continuative

Individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche

Norma di comportamento n. 187 della AIDC

Diritto alla provvigione

Il diritto alla provvigione nasce

*“alla **conclusione dell'affare** tra agente e cliente del committente,
con la semplice aggiunta dell'accettazione da parte della casa mandante”*

e, pertanto,

*“**quando l'operazione è stata conclusa per effetto del suo intervento**”*

ex art. 1748 c.c., primo comma

Prestazioni periodiche o continuative

Individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 16/E del 21 maggio 2013,
non aderisce alla posizione assunta dalla AIDC,
 adottando un'**interpretazione di segno opposto**
 coerente con una precedente pronuncia in materia di compilazione dei modelli Intrastat

È necessario distinguere tra:

PRESTAZIONI UNICHE

previste in contratti che comportano
 una sola esecuzione
 in cui la prestazione è eseguita "**uno actu**"

CONTRATTI AD ESECUZIONE ISTANTANEA

PRESTAZIONI PERIODICHE O CONTINUATIVE

previste nei contratti in cui
 la prestazione è distribuita o reiterata nel tempo,
 nei quali "**la durata è elemento essenziale**
 per la determinazione della prestazione"

CONTRATTI AD ESECUZIONE CONTINUATA O PERIODICA

Prestazioni periodiche o continuative

Individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Nel fornire la definizione dei **contratti ad esecuzione continuata o periodica**,
l'Agenzia li identifica in quelli in cui

*“il protrarsi dell'adempimento per un certo tempo è condizione perché
il contratto produca l'effetto voluto dalle parti e soddisfi il **bisogno (durevole o continuativo)**
che le ha indotte a contrarre”*

In tale ottica, nell'individuare la volontà delle parti

*“il **contenuto e la finalità dell'obbligazione contrattuale** sono determinanti
per la qualificazione della prestazione e della sua durata nel tempo”*

Prestazioni periodiche o continuative

Individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Modalità di erogazione delle prestazioni

L'Agenzia, al fine di esemplificare il contenuto di tali affermazioni, richiama la sua precedente **circolare n. 36/E del 21 giugno 2010** in materia di compilazione dei modelli Intrastat, dove, relativamente alle **modalità di erogazione delle prestazioni**, ha fornito le seguenti precisazioni:

MODALITÀ "ISTANTANEA" (CODICE I)

Si riferisce a servizi erogati
in unica soluzione

MODALITÀ "A PIU' RIPRESE" (CODICE R)

Si riferisce a servizi erogati
ciclicamente,
*"caratterizzati da
una certa periodicità o continuità,
con una **erogazione prolungata nel tempo**"*

Prestazioni periodiche o continuative

Individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi generiche

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Servizi erogati ciclicamente

La **circolare n. 36/E del 21 giugno 2010**, richiamata dalla circolare n. 16/E del 2013, nella parte seconda, al punto 39), indica, quali ipotesi di **servizi erogati ciclicamente a più riprese**, le manutenzioni periodiche, i contratti di trasporto che prevedono più esecuzioni e, in particolare, proprio il **contratto di agenzia**

Sulla base del contenuto della circolare n. 16/E del 2013 (e della richiamata circolare n. 36/E del 2010), emerge chiaramente come l'Agenzia delle entrate consideri fondamentale la **volontà delle parti** che, nel prevedere il prolungarsi nel tempo delle prestazioni e la loro ripetitività nell'ottica di un contratto di durata, è decisiva nell'attribuire alle prestazioni di servizi natura continuativa o periodica piuttosto che unica

*Momento d'effettuazione
delle prestazioni "generiche"
La determinabilità del corrispettivo*

Determinabilità del corrispettivo

Effettuazione delle prestazioni di servizi

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Il momento di ultimazione della singola prestazione
o la data di maturazione del corrispettivo

*“non sempre coincide con
il momento in cui si realizza effettivamente il «pagamento» del corrispettivo”*

Esempio

Nel caso di un contratto *“che preveda
la maturazione del corrispettivo al termine di ogni bimestre ed
il pagamento avvenga entro il quindici del mese successivo a quello di scadenza
... il **momento di esigibilità** dell'imposta **coinciderà**
con la **data di scadenza del bimestre**
e non con quella in cui è eseguito il pagamento”*

Determinabilità del corrispettivo

Effettuazione delle prestazioni di servizi

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Difficoltà di individuazione del momento di effettuazione della prestazione

Difficoltà n. 1

Sfasamento temporale tra ultimazione della prestazione e **conoscenza** dell'ultimazione stessa da parte del committente

Prestazioni ad esecuzione istantanea

*“i documenti scambiati tra le parti (ai fini della reciproca conoscenza dello stato di avanzamento dei lavori e dell'ammontare del corrispettivo dovuto), sulla base delle **previsioni contrattuali**”*
hanno un **ruolo determinante**
per la tempistica degli adempimenti contabili ...

Determinabilità del corrispettivo

Effettuazione delle prestazioni di servizi

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Difficoltà di individuazione del momento di effettuazione della prestazione

Difficoltà n. 2

Corrispettivo non determinabile

perché la sua quantificazione è ancorata ad elementi di fatto non ancora realizzati e, quindi,

non conosciuti dalle parti alla data di effettuazione dell'operazione

L'**ultimazione** dell'operazione (servizio singolo) o la **maturazione del corrispettivo** (servizio periodico o continuativo) **può** essere individuata nel **momento in cui saranno noti** gli elementi di fatto necessari per la determinazione del corrispettivo **purché** gli specifici "**criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano preventivamente stabiliti in sede contrattuale**"

Determinabilità del corrispettivo

Effettuazione delle prestazioni di servizi

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Difficoltà tecniche per la determinazione del corrispettivo

Per **entrambe le tipologie di prestazioni** di servizi, uniche e periodiche o continuative, possono verificarsi casi in cui, per determinare il corrispettivo in modo univoco per entrambe le parti, è necessario che siano verificate precise **“condizioni fattuali”** e che le parti stesse **“abbiano condiviso gli elementi necessari per il calcolo del corrispettivo”**

Servizi di roaming e procedure di rendicontazione

Nel paragrafo 3.2.3. della circolare n. 16/E del 2013, nella sezione dedicata alle telecomunicazioni, viene esaminata la fattispecie del servizio di **“roaming”** i cui contratti disciplinano apposite **procedure di rendicontazione** **“attraverso le quali si procede alla quantificazione dei servizi e alla loro valorizzazione e, successivamente, alla condivisione dei ... criteri con la controparte negoziale”**

La **procedura di rendicontazione** **“si esaurisce mediamente nel mese successivo a quello in cui il servizio è reso”**

Determinabilità del corrispettivo

Effettuazione delle prestazioni di servizi

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Difficoltà tecniche per la determinazione del corrispettivo

Emissione della fattura

L'agenzia delle entrate afferma che in presenza di **difficoltà tecniche** per l'**individuazione esatta** del corrispettivo dovuto per la prestazione di servizi nel momento in cui la stessa è resa (come nel caso del contratto di *roaming* prospettato)
“**può** ritenersi **ammissibile** individuare il momento di effettuazione della prestazione in quello di **emissione della fattura**, che avverrà **entro il mese successivo** a quello in cui il servizio è reso”

Determinabilità del corrispettivo

Effettuazione delle prestazioni di servizi

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Difficoltà tecniche per la determinazione del corrispettivo

Emissione della fattura

L'Agenzia delle entrate afferma che in presenza di **difficoltà tecniche** per l'**individuazione esatta** del corrispettivo dovuto per la prestazione di servizi nel momento in cui la stessa è resa (come nel caso del contratto di *roaming* prospettato)

*“può ritenersi **ammissibile** individuare*

*il momento di effettuazione della prestazione in quello di **emissione della fattura**, che avverrà **entro il mese successivo** a quello in cui il servizio è reso”*

Tale principio è di validità generale per i servizi generici

Tale possibilità è espressione del principio base (enunciato nel paragrafo 2.3 della stessa circolare n. 16/E) secondo cui la **prestazione unica** è **ultimata** ed il **corrispettivo delle prestazioni periodiche o continuative** è maturato ... *“al momento in cui **si hanno tutti gli elementi indispensabili** per la **compiuta individuazione** della operazione, purchè i particolari criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano **preventivamente stabiliti** in sede **contrattuale**”*

Il momento d'effettuazione Documentazione delle operazioni

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Normativa di riferimento

Con il mutamento dei criteri di individuazione del momento di effettuazione delle prestazioni di servizi “**generiche**” ex art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, come disciplinati nell’**art. 6, comma 6, del decreto Iva**, sono notevolmente aumentate le difficoltà connesse al corretto adempimento degli obblighi di **fatturazione** ed **autofatturazione** nei rapporti B2B con soggetti passivi comunitari ed extracomunitari, in relazione ai **servizi resi** e **ricevuti**

Le difficoltà connesse all’individuazione dell’**ultimazione** dei servizi unici e della **data di maturazione dei corrispettivi**, per i servizi di carattere periodico o continuativo, rendono problematica l’emissione delle fatture attive ma, soprattutto, la gestione del ciclo passivo

CICLO PASSIVO	
INTEGRAZIONE DELLA FATTURA COMUNITARIA RICEVUTA	EMISSIONE DI AUTOFATTURA
Servizi ricevuti da soggetti passivi COMUNITARI	Servizi ricevuti da soggetti passivi EXTRACOMUNITARI

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Normativa di riferimento

Oltre alle difficoltà d'individuazione del momento d'effettuazione delle prestazioni di servizi "**generiche**", si aggiungono ulteriori elementi di complicazione



Viene mantenuta l'anticipazione del momento di effettuazione della prestazione **esclusivamente** per il caso del **pagamento di acconti** parziali o integrali



Non viene attribuita rilevanza, ai fini dell'anticipazione del momento di effettuazione dell'operazione, all'emissione della fattura (c.d. "**prefatturazione**") a cui, quindi, in via di principio, non si può fare riferimento per individuare l'effettuazione del servizio



Viene molto **ampliato** il campo applicativo dell'**integrazione delle fatture ricevute** da soggetti passivi comunitari

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Normativa di riferimento

La **legge n. 228/2012 amplia** notevolmente i casi di **integrazione** delle fatture di acquisto intracomunitarie, riducendo correlativamente il ricorso all'autofattura, intervenendo nel testo dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, **sostituendo il secondo periodo**

Dopo pochi mesi dal **17 marzo 2012**, data a decorrere dalla quale era entrata in vigore la nuova disciplina in materia di fatturazione e registrazione dei servizi **«generici»** ex art. 7-ter, resi da soggetti passivi comunitari, la norma in vigore **dal 1° gennaio 2013** ha ampliato notevolmente i casi di integrazione delle fatture comunitarie

Art. 17, comma 2, secondo periodo, D.P.R. 633/1972

«Nel caso di **cessioni di beni** o di **prestazioni di servizi** effettuate da un soggetto passivo **stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea**, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le **disposizioni** degli articoli **46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331**, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427»

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Normativa di riferimento

Dal **1° gennaio 2013** l'obbligo di **integrazione della fattura** non è più limitato ai servizi «generici» intracomunitari ricevuti, ma **viene esteso** notevolmente, riguardando:

le cessioni di beni e le prestazioni di servizi (non solo quelle «generiche») le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate o rese **da soggetti passivi comunitari**, nell'ambito di rapporti **B2B**

Verificandosi tali presupposti, il soggetto passivo residente deve applicare le norme di cui all'**art. 46** (integrazione della fattura) ed **all'art. 47** (registrazione) del D.L. n. 331/1993, con le regole specifiche delle operazioni intracomunitarie

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

La nuova versione della norma in vigore dal **1° gennaio 2013**, riguarda **tutte** le prestazioni di servizi, considerate effettuate in Italia, in virtù dei relativi criteri di territorialità, rese da soggetti passivi **comunitari** a soggetti passivi residenti, e non solo quelle «*generiche*»

Dal **17 marzo al 31 dicembre 2012**, a fronte di un servizio ricevuto da un soggetto passivo comunitario, il committente residente **ha dovuto verificare** se lo stesso era «*generico*» o «*specifico*» per accertare se era territorialmente rilevante in Italia e, in tal caso, se occorreva integrare la fattura estera od emettere autofattura in unico esemplare

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Esempio di servizio «specifico» immobiliare

Una società stabilita in uno Stato membro comunitario effettua una prestazione di servizi (es. ristrutturazione immobiliare) su un **immobile situato nel territorio dello Stato** di proprietà di una società italiana committente. Si tratta di un servizio immobiliare rilevante ai fini Iva nel territorio dello Stato ai sensi dell'**art. 7-quater, lett. a)**, del D.P.R. n. 633/1972

Normativa previgente

- ✓ Il prestatore comunitario emetteva fatture senza addebito di Iva
- ✓ Il committente residente, in presenza di un servizio rilevante ai fini Iva in Italia, emetteva **autofattura** («reverse charge» obbligatorio)

Dal 1° gennaio 2013

- ✓ Il prestatore comunitario emette fattura senza addebito di Iva
- ✓ Il committente residente **integra e registra** la fattura del prestatore comunitario ex artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Fornitore o prestatore comunitario	Fornitore o prestatore extracomunitario
<p>Le fatture ricevute per le cessioni di beni e le prestazioni di tutte le tipologie di servizi (generici e specifici), rilevanti ai fini Iva nel territorio dello Stato, devono essere integrate dal committente residente ai sensi dell'art. 46, comma 1, del D.L. n. 331/1993</p>	<p>Le cessioni di beni e le prestazioni di tutte le tipologie di servizi (generici e specifici), rilevanti ai fini Iva nel territorio dello Stato, devono essere autofatturate dal committente residente ai sensi degli artt. 17, comma 2, primo periodo, e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972</p>

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Le nuove regole di fatturazione (integrazione) e registrazione degli **acquisti** di **beni** e di **servizi** rilevanti ai fini Iva nel territorio dello Stato, sono quelle dettate specificamente per gli **acquisti intracomunitari di beni** di cui agli artt. **46** (fatturazione) e **47** (registrazione) del D.L. n. 331/1993 richiamati integralmente senza eccezioni, rendendosi così applicabile l'**intera procedura** ivi contenuta, comprese le disposizioni di cui al **quinto comma** dell'art. 46 relative agli adempimenti obbligatori per i casi di **mancato ricevimento della fattura**, oppure di ricevimento di **fattura indicante un corrispettivo inferiore** a quello reale

Tale obbligo è stato confermato dall'Agenzia delle entrate, in vigore della precedente disposizione riferita ai soli **servizi generici**, con la **circolare n. 35/E** del **20 settembre 2012** che, nel **par. 3.3**, specifica come l'autofattura (da «regolarizzazione») debba essere emessa «quando il committente **ha conoscenza** dell'effettuazione della **prestazione** o quando ha eseguito il pagamento»

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Il caso della prefatturazione

In relazione ai **servizi generici** prestati da soggetti comunitari, per i quali il committente residente **riceve la fattura** emessa dal fornitore estero **prima** dell'ultimazione della prestazione unica, o della maturazione del corrispettivo delle prestazioni periodiche o continuative, nonché **prima** del pagamento anticipato del servizio, si è in presenza di una **prefatturazione**

La **fattura emessa** in via **anticipata** è **irrilevante** ai fini Iva, non avendo alcun effetto sull'effettuazione della prestazione di servizi

**Nuove regole
per le violazioni
in materia
di reverse charge
art. 6, comma 9 bis e ss.,
D.Lgs. n. 471/1997**

Se la **fattura anticipata** fosse **integrata** dal committente residente ai sensi dell'art. 46 del D.L. n. 331/1993 e **registrata** ex art. 47, comma 1, dello stesso decreto, potrebbe anche essere contestata la **detrazione** dell'**Iva** sugli **acquisti**
(Cassazione, sentenza n. 16679 del 9 agosto 2016)

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Il caso della prefatturazione

Per **ovviare a tale problema** ed evitare agli operatori le complicazioni connesse **all'indagine preliminare**, rispetto alla registrazione della fattura ricevuta dal fornitore comunitario relativa ai servizi **generici** prestati, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata espressamente assumendo un **atteggiamento decisamente di favore**

Ricezione fattura del fornitore comunitario per **servizi generici**



Atteggiamento di favore dell'Agenzia delle entrate

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Il caso della prefatturazione

L'Agenzia delle entrate, con la **circolare n. 35/E del 20 settembre 2012** (avente ad oggetto i rilievi interpretativi inerenti quesiti posti nel corso del Modulo di aggiornamento professionale MAP del 31 maggio 2012), nel par. 3.1 afferma come *“per motivi di **certezza** e di **semplificazione**”*, si debba ritenere che *“la **fattura emessa** dal prestatore comunitario non residente **possa** essere assunta come **indice dell'effettuazione dell'operazione**”*.

Sulla base di quanto sopra, l'Agenzia conclude che è *“**al momento della ricezione della fattura** che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a **prescindere dall'effettuazione del pagamento**.*
*Pertanto, a fronte della ricezione della fattura da parte del prestatore comunitario non residente, il committente nazionale di **prestazioni «generiche» ex art. 7ter** applica l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile, con la tempistica definita dalla specifica disciplina richiamata in materia di **acquisti intracomunitari**”*

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Il caso della prefatturazione

Il criterio interpretativo contenuto nella **circolare n. 35/E del 20 settembre 2012** è stato **richiamato e ribadito** nella **circolare n. 16/E del 21 maggio 2013** nei paragrafi **2.3** e **3.3.1**

Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Paragrafo 2.3

Paragrafo 3.3.1

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Il caso della prefatturazione

Il criterio individuato originariamente in relazione all'integrazione della fattura ricevuta dal soggetto comunitario, per servizi generici, viene **esteso** anche nei casi di fornitore **extracomunitario** ed obbligo di autofatturazione

**Circolare n. 16/E
del 21 maggio 2013,
par. 2.3**

*“**Anche nell'ipotesi** in cui il prestatore sia un **soggetto extracomunitario** si deve, comunque, ritenere che la **ricezione** di un **qualunque documento** da quest'ultimo emesso, volto a certificare l'operazione resa, sia **indice** dell'ultimazione della prestazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'**autofattura** da parte del committente nazionale”*

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Il caso della prefatturazione

**Circolare n. 16/E
del 21 maggio 2013,
par. 3.3.1**

Alla domanda se il richiamo contenuto nell'art. 17, secondo comma (secondo periodo), del D.P.R. n. 633/1972, **deroghi** "di fatto ai nuovi criteri per l'individuazione dell'esigibilità di cui al sesto comma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972", l'Agenzia delle entrate, indirettamente, fornisce **risposta negativa**

Richiamandosi a quanto già chiarito con la **circolare n. 35/E del 2012**, sottolinea che "per esigenze di **certezza e semplificazione**, la **ricezione** della fattura da parte del prestatore comunitario non residente **può** essere assunta come **indice** dell'effettuazione dell'operazione"

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Il caso della prefatturazione

Servizi specifici

Lo stesso criterio è stato richiamato nella circolare n. 12/E del 3 maggio 2013 dove, nel paragrafo 2, l'Agenzia delle entrate afferma che *“valgono **anche con riferimento ai servizi diversi da quelli generici** i chiarimenti resi con la citata circolare n. 35/E, laddove è stato precisato che la **fattura emessa** dal **prestatore comunitario** non residente **può** essere assunta come **indice** dell'**effettuazione dell'operazione**, cui va ricondotta l'esigibilità dell'imposta, che deve essere assolta dal cessionario/committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento”*

Attenzione!!!

L'Agenzia non ha tenuto conto che per i **servizi specifici**, il cui regime territoriale **non è** disciplinato nell'**art. 7-ter** del D.P.R. n. 633/1972, i criteri d'individuazione del momento d'effettuazione delle operazioni sono regolati **in via ordinaria** dal **terzo e quarto comma**, dell'**art. 6** del decreto Iva e, quindi, non si pone, di fatto, il problema interpretativo

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Il caso della prefatturazione

Il criterio interpretativo elaborato nella **circolare n. 35/E del 20 settembre 2012** è improntato al **buon senso** ma, tuttavia, **non appare del tutto risolutivo**, sia per i possibili contrasti con la normativa comunitaria, sia perché, in caso di mancata ricezione della fattura, il committente nazionale sarebbe comunque tenuto ad assolvere gli adempimenti di cui all'**art. 46, comma 5**, del D.L. n. 331/1993; da ciò derivando, in ogni caso, la **necessità d'individuare il momento d'effettuazione del servizio** a cui riferire il computo dei termini temporali previsti da detta norma ai fini dell'emissione dell'**autofattura** da regolarizzazione.

Autofattura ed integrazione della fattura comunitaria

Integrazione delle fatture comunitarie di servizi

Reverse charge

Come noto, nel sistema del **reverse charge** (interno o internazionale), gli **obblighi formali e sostanziali** per l'**applicazione dell'Iva** sono a carico del **cessionario/committente**, che dovrà procedere con l'integrazione della fattura emessa dal fornitore o con l'emissione – in proprio – dell'autofattura

La procedura si completa con la **registrazione della fattura integrata** ovvero **dell'autofattura emessa** (con la dicitura «autofatturazione», dal 2013) **nel registro Iva delle vendite**, al fine di far emergere il debito d'imposta, e contestualmente (o, comunque, al più tardi, con la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il diritto di detrazione è sorto) **nel registro degli acquisti**, per esercitare la detrazione del tributo, con ciò evidenziandosi nella normalità dei casi, la natura «neutrale» dell'adempimento

Fattispecie specifiche

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

L'**art. 7-quater del D.P.R. n. 633/1972** include le prestazioni relative a beni immobili fra le operazioni che, sotto il profilo territoriale, prescindono dallo *status* del committente e dal luogo in cui questi è stabilito. Rispetto alla previgente disposizione (in vigore fino al 2009), la nuova norma si differenzia

**Portata
ricognitiva
della disposizione**

“(1) per l’espressa menzione della *“fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio”*;
(2) per l’espressa menzione della *“concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili”*.”

Locazione sub-locazione, concessione e sub-concessione

**Circolare
n. 37/E/2011**

*“È appena il caso di rilevare che non rientra nell’ambito applicativo della disposizione la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su immobili (quali, in via meramente esemplificativa, il diritto di **usufrutto**)”*

Posizione diversa era stata assunta nella **risoluzione n. 405/E del 30 ottobre 2008**, in linea con la posizione espressa dai giudici comunitari nella **sentenza C-326/99**

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

**Conferma
la precedente
circolare n. 29/E
del
27 giugno 2011**

Secondo la circolare n. 37/E, “rientrano nell’ambito applicativo dell’articolo 7-quater, lettera a) – come già nella vigenza della precedente normativa avveniva – sia le **perizie** relative a beni immobili, che le prestazioni inerenti alla **preparazione e al coordinamento** dell’esecuzione dei lavori immobiliari. Tra queste ultime, vi sono, in particolare, le prestazioni – rese da **ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati** – relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile, alla progettazione degli interni e degli arredamenti”.

**Circolare
n. 37/E/2011**

Restano, invece, esclusi dalla disposizione
“... i servizi di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari,
ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato”

Conferma la **risoluzione n. 48/E del 1° giugno 2010**,
allineata alla **sentenza della Corte europea C-37/08**

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

Non sono comprese nell'ambito applicativo della norma le intermediazioni relative alla **prenotazione di servizi alberghieri**

**Circolare
n. 37/E/2011**

*“Pertanto, come chiarito anche dall'articolo 31 del regolamento, qualora le intermediazioni relative a servizi alberghieri siano rese in nome e per conto del cliente **a soggetti passivi d'imposta**, trova applicazione la regola generale dei rapporti B2B e le stesse sono **rilevanti** ai fini impositivi **in Italia** se rese a un committente nazionale e **irrilevanti** se rese a un committente comunitario o non comunitario”*

Ove le medesime prestazioni siano rese a **committenti non soggetti passivi**, si applica l'**art. 7-sexies, lett. a)**, *“assumendo rilievo il luogo in cui è effettuata la prestazione alberghiera oggetto dell'intermediazione”*

Attenzione!!!

Tali precisazioni **non** riguardano il caso in cui la prestazione rientri nel regime speciale delle **agenzia di viaggi (art. 74-ter del decreto Iva)**

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

Secondo l'Amministrazione finanziaria, le **prestazioni di deposito merci** **non** possono essere ricondotte alla categoria delle **prestazioni di servizi relative ai beni immobili**, trattandosi, piuttosto, di prestazioni "generiche".

**Circolare n. 28/E
del 21 giugno 2011,
par. 1.4**

Il **committente nazionale** che riceve fatture da **prestatori comunitari** con **errato addebito d'imposta**, per non incorrere nella disciplina sanzionatoria di cui al comma 9-bis, dell'art. 6, del D.lgs. n. 471/1997, "*deve procedere all'applicazione del <reverse charge>*"

Il **committente nazionale**, quindi:

non deve tenere conto
della **fattura estera** con **addebito di Iva**.
tale fattura
non deve essere annotata nei registri Iva,
ma solamente in contabilità generale

non deve esercitare
il diritto alla detrazione dell'Iva
erroneamente addebitata
nella fattura estera

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

Nella medesima **circolare n. 28/E del 21 giugno 2011, nel paragrafo 2.6**, l'Agenzia delle entrate si pronuncia nei medesimi termini concettuali in merito a **servizi di deposito resi da un gestore di deposito Iva**.

**Circolare n. 28/E
del 21 giugno 2011,
par. 2.6**

Le **spese di deposito** addebitate dal gestore del deposito Iva **ad un soggetto passivo stabilito all'estero**, rappresentano **prestazioni "generiche" fuori del campo d'applicazione dell'Iva (art. 7-ter)**.

Ne deriva che *"l'importo della predetta prestazione di servizio non dovrà essere incluso nella base imponibile su cui applicare l'imposta all'atto dell'estrazione dei beni dal deposito"*.

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

PRESTAZIONI DI SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

L'Agenzia delle entrate evidenzia che assume particolare rilevanza l'identificazione del **bene oggetto della prestazione** (bene mobile o bene immobile), dal momento che, per le prestazioni di servizi relative ad un **bene mobile** (rese a committenti soggetti passivi Iva) rileva **lo stato del committente**; mentre per quelle relative ad un **bene immobile**, rileva **il luogo di ubicazione dell'immobile**

Tale distinzione non aveva particolare rilievo in relazione alle regole in vigore fino al 2009

Ai fini della corretta qualificazione dei beni, l'Agenzia precisa che, come disposto dall'art. 12, paragrafo 2, prima comma, della direttiva n. 2006/112, *“si considera **“fabbricato”** qualsiasi costruzione incorporata al suolo”*.

Tale posizione è in linea con quanto chiarito nella circolare n. 38/E del 23 giugno 2010 (punto 1.8.a), laddove è stato precisato che *“... si è in presenza di beni immobili quando **non sia possibile separare** il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento”*

Circolare n. 37/E/2011

In ogni caso, *“per i beni situati in Italia, nelle more dell'emanazione da parte dell'Unione Europea di criteri generali atti a distinguere beni mobili da beni immobili, occorre altresì aver riguardo all'eventuale **accatastamento** del bene, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile”*

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Sentenza della Corte di giustizia del 27 giugno 2013 – causa C-155/12

Nella sentenza del 27 giugno 2013, causa C- 155/12, la Corte di giustizia si pronuncia in merito alla territorialità di **servizi di stoccaggio merci**, i quali, definiti come **servizi “complessi”**, includono, in particolare, *“il ricevimento delle merci in magazzino, la sistemazione delle stesse nelle apposite aree di stoccaggio, **la custodia**, l’imballaggio per i clienti, la consegna, lo scarico e il carico”*

Il problema

In sostanza, la Corte di giustizia è stata chiamata a risolvere la questione pregiudiziale nel senso di stabilire se i predetti **servizi complessi di natura logistica** debbano essere considerati **servizi relativi a un bene immobile**, ai sensi dell’art. 47 della direttiva n. 2006/112/CE, oppure **servizi “generici”** ai sensi dell’art. 44 della stessa direttiva comunitaria

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Sentenza della Corte di giustizia del 27 giugno 2013 – causa C-155/12

La sentenza, pur non essendo di immediata e semplice lettura, inquadrata nell'ottica delle precedenti pronunce in tema di servizi complessi, può essere interpretata nei seguenti termini:

Ipotesi a

Se la **volontà delle parti** è quella di stipulare un accordo avente ad oggetto l'effettuazione di **servizi logistici**, articolati nelle varie attività che gli stessi implicano (carico delle merci, sistemazione nel deposito, custodia delle stesse, consegna e scarico del magazzino),
dove **l'utilizzo del bene immobile** adibito fisicamente a **deposito è riservato al fornitore del servizio**,
al servizio stesso **non può essere attribuita natura immobiliare**,
non costituendo l'uso dell'immobile il fine principale perseguito dal committente

**Servizio
non immobiliare**

Il **bene immobile non rappresenta**, in quanto tale, l'**oggetto** della **prestazione di servizi** richiesta dal committente e non può costituire un servizio immobiliare ai sensi dell'art. 47 della direttiva n. 2006/112/CE

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Sentenza della Corte di giustizia del 27 giugno 2013 – causa C-155/12

Ipotesi b

Servizio immobiliare

Se, invece, l'**uso del bene immobile** è l'utilità che può trarre direttamente da esso il committente ed è il **servizio principale** per il quale viene determinato il corrispettivo, si configura un **servizio immobiliare**

Nella sentenza viene sottolineata la necessità che tale **uso diretto** sia riscontrabile nel fatto che al committente del servizio venga "**riconosciuto il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato**", dove l'espressione "**espressamente determinato**" indica chiaramente come sia il **singolo e specifico immobile** ad essere d'interesse del committente

Questa è l'ipotesi della **locazione immobiliare**, dove non è ravvisato un servizio complesso

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Sentenza della Corte di giustizia del 27 giugno 2013 – causa C-155/12

Più complicate sono le situazioni dove l'**uso diretto del bene immobile** è un elemento che, unitamente ad altri, concorre a formare un **servizio complesso** percepito come prestazione economicamente e sostanzialmente **unitaria** nell'ottica del beneficiario

Servizi fieristici

Tale situazione è quella che si presenta per i **servizi fieristici**, intesi come **servizi complessi** nella giurisprudenza della Corte di giustizia, il regime Iva dei quali implica notevoli problemi nei rapporti internazionali, a causa delle **differenti interpretazioni** adottate dalle Amministrazioni fiscali dei diversi Stati membri

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Sentenza della Corte di giustizia del 27 giugno 2013 – causa C-155/12

Servizi fieristici

Per i servizi fieristici, in sostanza, occorre verificare se la **concessione in uso diretto del bene immobile** sia il **servizio prevalente** nell'ottica economica e contrattuale delle parti o, diversamente, costituisca un **semplice elemento** fra le varie tipologie di servizi che costituiscono la prestazione complessa richiesta dal committente

Conclusioni

Dalla sentenza, pertanto, si evince che occorre **verificare caso per caso il contenuto del contratto**, in riferimento alle clausole da cui desumere la **reale volontà delle parti**, per valutare se si è in presenza o meno di un servizio di natura immobiliare

**VERIFICARE SEMPRE
la REALE VOLONTÀ DELLE PARTI ESPRESSA NEL CONTRATTO!**

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Il nuovo Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio del 7 ottobre 2013 (pubblicato sulla G.U.U.E. del 26.10.2013), con cui viene modificato il Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, interviene direttamente sui **servizi immobiliari e sulla nozione di bene immobile**, dedicando ad essi due nuovi articoli aggiunti nel testo del precedente Regolamento n. 282/2011

Articolo 13 *ter*

Relativo alla definizione di "**beni immobili**"

Articolo 31 *bis*

Relativo alla definizione dei **servizi "relativi" a beni immobili**, con individuazione di esempi costituenti "*un elenco non esaustivo*" (dodicesimo "considerando")

Finalità del nuovo Regolamento

L'obiettivo è garantire un **trattamento fiscale uniforme** alle **prestazioni di servizi immobiliari**, in considerazione delle diversità riscontrate nelle legislazioni e nelle prassi amministrative dei singoli Stati membri

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Ai sensi dell'art. 3 del nuovo Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013, gli articoli **13 ter** e **31 bis** inseriti nel Regolamento n. 282/2011, si applicano a decorrere dal **1° gennaio 2017**, invece che dal 1° gennaio 2015 (decorrenza ordinaria)

L'**entrata in vigore** della nozione di **bene immobile** e della definizione delle prestazioni di **servizi immobiliari** è stata **posticipata** dal legislatore comunitario tenendo conto delle *“conseguenze rilevanti nella legislazione e sulle prassi amministrative degli Stati membri”* ai quali si è voluto *“consentire una transizione agevole”* (Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013, diciottesimo *“considerando”*)

Tuttavia, trattandosi di disposizioni aventi sostanzialmente valenza interpretativa, recependo, per molte fattispecie, principi interpretativi della normativa comunitaria già statuiti nella giurisprudenza della Corte di giustizia, le nozioni introdotte nel Regolamento n. 282/2011 potevano già costituire un utile punto di riferimento per trovare soluzioni, soprattutto quando non contrastanti con gli orientamenti già espressi dal giudice europeo

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Servizi fieristici

Il Regolamento n. 1042/2013 disciplina anche la fattispecie dei **servizi fieristici**, annoverata nell'art. 31 bis, paragrafo 3, lett. e), fra quelle che **non costituiscono servizi immobiliari**, indicando «*la **messa a disposizione di stand in fiere** o luoghi d'esposizione, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la **progettazione dello stand**, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità*»

Il richiamo letterale alla «**messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione**» pare riferirsi alla specifica fattispecie oggetto della sentenza della Corte di giustizia del 27.10.2011, causa C-530/09, «Inter-Mark Group», **riguardante i servizi di realizzazione, allestimento e locazione di stand fieristici, piuttosto che ai servizi connessi alla partecipazione alle fiere in senso lato**, a prescindere dal loro livello di complessità, come sarebbe opportuno in un'ottica semplificatrice

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Servizi fieristici - La posizione dell'Agenzia delle entrate

**Circolare
n. 37/E del
29 luglio 2011**

L'Agenzia delle entrate si è pronunciata una prima volta sulla nozione di «**fiere ed esposizioni**» con la **circolare n. 37/E del 29.07.2011 (par. 3.1.4)**, a commento delle nuove disposizioni sulla territorialità dei servizi, senza però offrire contributi interpretativi significativi e senza delineare un quadro d'insieme esaustivo

**Circolare
n. 26/E del
7 agosto 2014**

Con la successiva **circolare n. 26/E del 7 agosto 2014**, diramata a commento delle questioni di carattere fiscale connesse a Expo 2015, l'Agenzia perde l'occasione di esprimersi in modo compiuto ed organico sul tema, pur avendo a disposizione gli ulteriori elementi interpretativi desumibili dal Regolamento (UE) n. 1042/2013

L'Agenzia, infatti, sebbene nel **paragrafo 7** della circolare n. 26/E affronti direttamente le problematiche del **regime Iva applicabile** agli «**spazi espositivi e relativi servizi**» si limita, fondamentalmente, a **richiamare la circolare n. 37/E del 2011**, offrendo **spunti interpretativi** comunque «**tarati**» sulla **specificità realtà di Expo 2015**, definita come un'«**attività complessa**», e quindi fondati su tale presupposto di partenza che induce a ravvisare, in linea generale, **servizi «generici»** ex art. 7-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 e **servizi ad essi accessori**

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Servizi fieristici - Note esplicative della Commissione UE

Il **26 ottobre 2015** la Commissione europea ha pubblicato le
«Note esplicative sulle norme dell'UE in materia di Iva concernenti il luogo delle prestazioni di servizi relativi a beni immobili che entreranno in vigore nel 2017»
di cui al Regolamento di esecuzione (UE) n. 1042/2013 del Consiglio

Come espressamente indicato nel documento,
le «note esplicative **non sono giuridicamente vincolanti**
e si limitano a **fornire orientamenti pratici informali**
sulle modalità di applicazione del diritto dell'UE secondo
la Direzione generale della Fiscalità e dell'unione doganale della Commissione europea»

Tuttavia, le note esplicative costituiscono un **utile strumento interpretativo**
cui gli operatori possono fare riferimento

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Servizi fieristici - Note esplicative della Commissione UE

«274. L'**articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e)**, concerne le situazioni in cui la **messa a disposizione di uno stand** in fiere o luoghi d'esposizione **è accompagnata da altri servizi correlati**, definiti come non relativi a beni immobili.

275. Anche se la messa a disposizione di uno stand è accompagnata da un **unico servizio correlato** e i servizi sono prestati come **un pacchetto di servizi**, ciò è sufficiente affinché la prestazione rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e), ovvero che sia assimilata alla prestazione di un servizio non relativo a beni immobili. Questo approccio è necessario, se si vuole garantire un'**applicazione armonizzata** di tale disposizione **in tutta l'UE ed evitare una doppia o mancata imposizione»**

Paragrafo 2.4.20.1

Affinchè il **servizio «fieristico»** sia considerato **«generico»** (ex art, 7-ter del D.P.R. n. 633/1972) e non «immobiliare» (ex art. 7-quater, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972) è necessario verificare contemporaneamente tre requisiti:

- ✓ la messa a disposizione di uno **stand**;
- ✓ la messa a disposizione di **uno o più «servizi correlati»**;
- ✓ il fatto che i **servizi correlati** devono essere **«atti a consentire all'espositore l'esposizione dei prodotti e la promozione dei suoi servizi o prodotti»**.

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Servizi fieristici - Note esplicative della Commissione UE

La messa a disposizione di uno stand

«277. La “messa a disposizione di stand” consiste nel mettere **temporaneamente** una **superficie delimitata** e/o una **struttura mobile** (ad esempio una cabina, un banco o un bancone) a disposizione di un espositore ai fini della partecipazione a un'esposizione o fiera.

Questo servizio non è considerato relativo a beni immobili ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e),

nella misura in cui lo **stand è messo a disposizione insieme ad “altri servizi correlati”**, vale a dire nella misura in cui il prestatore del servizio non affitta semplicemente la nuda superficie ma fornisce piuttosto un **pacchetto di servizi** necessari all'espositore per la **promozione** temporanea dei propri prodotti o della propria attività».

AFFITTO DEL SOLO IMMOBILE

non rientra

articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e)

MESSA DISPOSIZIONE DI STAND CON SERVIZI CORRELATI

rientra

articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e)

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Servizi fieristici - Note esplicative della Commissione UE

La messa a disposizione di uno o più «servizi correlati»

280. I «servizi correlati forniti insieme ad uno stand devono essere atti a consentire all'espositore l'esposizione di prodotti.

I servizi menzionati sono la **progettazione dello stand**, il **trasporto e il magazzinaggio dei prodotti**, la **fornitura di macchinari**, la **posa dei cavi**, l'**assicurazione** e la **pubblicità**.

L'elenco non è esaustivo, ma puramente indicativo. Altri tipi di servizi possono essere ricompresi dal riferimento fatto dall'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e), a servizi correlati, purché atti a consentire l'esposizione di prodotti».

Per distinguere la **prestazione di servizi «complessa»**, classificabile tra i servizi generici, e la **prestazione di servizi** relativi ad **un bene immobile**, «occorre tener conto di **tutte le circostanze di fatto dell'operazione**, **compresi i servizi inclusi implicitamente nel contratto**, come la fornitura di elettricità, la connessione internet, il riscaldamento, l'aria condizionata, ecc.»

INTERPRETAZIONE NON CHIARA

Si potrebbe dedurre che sono **servizi «correlati»** solo quelli idonei a consentire all'espositore di svolgere la tipica **funzione promo-pubblicitaria** in fiera, mentre sarebbero **servizi «accessori»** alla locazione della superficie (o struttura mobile) quelli necessari al **funzionamento della struttura** (elettricità, riscaldamento, etc.) e, quindi, strettamente connessi all'immobile

Fattispecie specifiche – Servizi immobiliari

Regolamento d'esecuzione (UE) n. 1042/2013

Servizi fieristici - Note esplicative della Commissione UE

Riflessi contrattuali

«281. I servizi sono considerati come **altri servizi correlati** alla messa a disposizione di uno stand ai sensi dell'articolo 31 bis, paragrafo 3, lettera e), a prescindere dal fatto che siano **prestati nell'ambito di un contratto** (con la messa a disposizione dello stand)

o tramite contratti separati stipulati con **il medesimo prestatore**.

L'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione del servizio non è pregiudicata da una modifica degli accordi contrattuali volta ad aggirare l'imposizione in una data giurisdizione».

Le possibili manovre elusive

Viene evidenziata la **possibilità** di **manovre elusive** per manipolare gli aspetti sostanziali degli accordi attraverso soluzioni strumentali **volte a indirizzare la tassazione in un determinato Stato membro**, come la suddivisione in **contratti separati**

Fattispecie specifiche – Trasporto passeggeri

PRESTAZIONI DI TRASPORTO PASSEGGERI

Ai sensi dell'**art. 7-*quater*, comma 1, lett. b)**, si considerano effettuate **nel territorio dello Stato**
*“le prestazioni di trasporto passeggeri,
 in **proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato**”*

L'Agenzia conferma le istruzioni impartite in passato con riguardo alla determinazione di percentuali forfettarie di percorrenza nel territorio nazionale per i vari tipi di trasporto.

Esemplificativamente, la **circolare n. 37/E/2011** richiama:

*“per il **trasporto marittimo internazionale**, la circolare n. 11/420390 del 7 marzo 1980, in base alla quale si fissa forfetariamente*
*- nella misura del **cinque per cento di ogni singolo intero trasporto** –*
la quota parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, sia pure in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 633”

*“per il **trasporto aereo internazionale**, la risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, in base alla quale si è stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano debbano essere forfetariamente individuate nella misura del **38 per cento dell'intero tragitto** del singolo volo internazionale”*

Fattispecie specifiche – Ristorazione e catering

PRESTAZIONI DI RISTORAZIONE E CATERING

**Ristorazione in locali
del prestatore**

Ai sensi dell'art. 7-quater, comma 1, lett. c),
le prestazioni della specie si considerano
effettuate **nel territorio dello Stato**, se sono **ivi eseguite materialmente**.

**Catering
in locali diversi**

Deve però trattarsi di
prestazioni **non eseguite** a bordo di una **nave**, di un **aereo** o di un **treno**
nel corso di un **trasporto intracomunitario di passeggeri**

Ai sensi dell'art. 7-quater, comma 1, lett. d),
tali ultime prestazioni rese
nel corso di un **trasporto passeggeri** effettuato **nella comunità**,
si considerano **effettuate in Italia** se il trasporto **ha inizio in Italia**

Non imponibilità

Per le **prestazioni "territoriali"**, opera l'art. 8-bis, comma 1, lett. d).

Fattispecie specifiche – Locazione mezzi di trasporto a breve

LOCAZIONE E NOLEGGIO DI MEZZI DI TRASPORTO A BREVE TERMINE

Ai sensi della **lett. e), del comma 1, dell'art. 7-quater**,
si considerano effettuate **nel territorio dello Stato**:

“le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità. Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato”

Le **prestazioni di servizi di locazione**, anche finanziaria, **noleggio e simili di mezzi di trasporto a breve termine, a chiunque rese**, rilevano nel **luogo** in cui **il mezzo è effettivamente messo a disposizione** del destinatario.



luogo in cui il destinatario della prestazione prende **fisicamente possesso** del mezzo

BREVE TERMINE

non superiore a 30 giorni.
(per i natanti: **non superiore a 90 giorni**)

I servizi internazionali

(art. 9, D.P.R. n. 633/1972)

I servizi internazionali

NOZIONE

I servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali sono rappresentati da **prestazioni collegate ad operazioni svolte con l'estero**, nei rapporti con **Paesi extracomunitari**, e, per tale motivo, sono assoggettati ad un **regime di non imponibilità**.

FONTI NORMATIVE

I servizi internazionali **non imponibili** sono disciplinati nell'**art. 9 del D.P.R. n. 633/1972**, il quale recepisce la normativa comunitaria di cui alla **direttiva 28 novembre 2006 n. 2006/112/CE**, come integrata e modificata dalle direttive comunitarie successive.

Gli articoli di riferimento per i servizi internazionali di cui alla direttiva n. 2006/112/CE, sono i seguenti:

- ✓ **144** (esenzione per i servizi connessi con l'importazione di beni);
- ✓ **146, par. 1, lett. d)** (esenzione per i servizi di lavorazione su beni mobili importati)
- ✓ **146, par. 1, lett. e)** (esenzione per i servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, connessi alle esportazioni o importazioni di beni);
- ✓ **148, lett. d)** (esenzione per i servizi destinati a sopperire ai bisogni delle navi);
- ✓ **148, lett. g)** (esenzione per i servizi destinati a sopperire ai bisogni degli aeromobili);
- ✓ **153, par. 1** (esenzione per i servizi di intermediazione su operazioni di esportazione, connesse ai trasporti internazionali e assimilate alle esportazioni).

I servizi internazionali

REGIME DI NON IMPONIBILITÀ

I servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972 sono **non imponibili** e sono **rilevanti ai fini del «plafond»** e **dell'acquisizione dello status di esportatore abituale** (se resi nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa ex art. 9, comma 2)

Per effetto dell'entrata in vigore **dal 1 gennaio 2010** delle nuove regole di territorialità delle prestazioni di servizi, introdotte per effetto della **direttiva n. 2008/8/CE del 12 febbraio 2008**, le stesse sono ora disciplinate unicamente nel D.P.R. n. 633/1972 e non più anche nel D.L. n. 331/1993 di cui vengono abrogate le disposizioni ad esse relative, con la conseguenza che **non si configurano più i servizi intracomunitari non soggetti ad Iva** (ex art. 46, comma 2, D.L. n. 331/1993 previgente) che, fino al 31.12.2009, davano diritto al «*plafond*» degli esportatori abituali (ex artt. 40, comma 9, e 41, comma 4, del D.L. n. 331/1993 previgenti).

Aumentano notevolmente le prestazioni di servizi fuori campo Iva

I servizi internazionali

REGIME DI NON IMPONIBILITÀ

Le modifiche al regime di territorialità delle prestazioni di servizi in vigore dal **1 gennaio 2010**, rendono necessario «**ridefinire**» l'ambito di applicazione delle disposizioni di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972.

Il regime di non imponibilità è applicabile **esclusivamente** alle prestazioni di servizi che **risultano effettuate nel territorio dello Stato** ai sensi degli artt. da 7-ter a 7-septies, D.P.R. n. 633/1972 e che, in quanto tali, **rientrano nel campo applicativo dell'Iva** (in tal senso, anche la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 37/E del 29 luglio 2011, par. 5)

I servizi internazionali

REGIME DI NON IMPONIBILITÀ

Per le prestazioni di **servizi generiche** assoggettate alla regola base di territorialità di cui all'art. 7-ter, comma 1, D.P.R. n. 633/1972, applicabile ai **rapporti B2B** (tra soggetti passivi Iva), secondo cui la rilevanza territoriale va verificata in relazione allo **Stato in cui è stabilito il committente**, avviene che:

sono **irrilevanti ai fini Iva** i servizi resi nei confronti di committenti stabiliti in altri Stati membri o Paesi extracomunitari, anche se gli stessi rientrano in una delle fattispecie elencate nell'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972; si tratta di operazioni **extraterritoriali** che, pertanto, **non rilevano ai fini del «plafond»**

le prestazioni di servizi rese da operatori esteri (comunitari od extracomunitari) **nei confronti di committenti stabiliti nel territorio dello Stato**, se rientranti nelle fattispecie di cui all'art. 9 del D.P.R. n. 633/1972, continuano a configurare operazioni **non imponibili ai fini Iva**

I servizi internazionali

FATTISPECIE NON IMPONIBILI

Tra le fattispecie di servizi internazionali **non imponibili** di cui all'**art. 9 del D.P.R. n. 633/1972**, rivestono particolare importanza le seguenti prestazioni di cui si analizzeranno gli aspetti della fatturazione:

2) trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione (*definitiva*) i cui corrispettivi sono assoggettati all'imposta a norma del primo comma dell'art. 69 del D.P.R. n. 633/1972;

7) servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3), nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità;

9) trattamenti di cui all'art. 176 del Testo Unico leggi doganali (TULD), eseguiti su:

- beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati;
- beni nazionali, nazionalizzati o comunitari destinati ad essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato.

Intermediazioni su beni mobili

Intermediazioni su beni mobili

AGENTE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO:

- cessioni di beni in Italia
- cessioni di beni dall'Italia ad uno Stato membro UE

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di cessioni di beni interne o intracomunitarie,
l'agente emette fattura applicando l'Iva nazionale

Note

Le stesse conclusioni valgono anche nel caso in cui l'intermediazione si riferisca
ad **acquisti interni od intracomunitari**

Intermediazioni su beni mobili

AGENTE: italiano (soggetto Iva)

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO:

cessioni di beni all'esportazione

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di cessioni di beni all'esportazione,
l'agente emette fattura senza applicare l'Iva in regime di non imponibilità
ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972

Note

Le stesse conclusioni valgono anche nel caso in cui l'intermediazione si riferisca
ad **importazioni di beni**

Intermediazioni su beni mobili

AGENTE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO:

cessioni di beni da un Paese extracee ad altro Paese extracee

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di cessioni di beni esistenti all'estero e movimentati all'estero ("*estero su estero*"),
l'agente emette fattura senza applicare l'Iva in regime di non imponibilità
ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972 (**come modificato**)

Note

Il riferimento alle operazioni «*effettuate fuori del territorio della Comunità*»
è stato inserito dall'art. 1, comma 1, lett. f), n. 2), del D.Lgs. n. 18/2010,
con applicazione alle operazioni effettuate **dal 1° gennaio 2010**

Intermediazioni su beni mobili

AGENTE: comunitario o extracee
(soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO:

- cessioni di beni in Italia
- cessioni di beni dall'Italia ad uno Stato membro UE

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di cessioni di beni interne o intracomunitarie,
il committente emette "autofattura", ex artt. 17, comma 2 e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972,
applicando l'Iva nazionale (reverse charge obbligatorio),
se il prestatore è **extracomunitario**

Note

Se il prestatore è **comunitario**, a decorrere **dal 17 marzo 2012**,
il committente italiano deve integrare la fattura estera e registrarla
ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993

Intermediazioni su beni mobili

AGENTE: comunitario o extracee
(soggetto Iva)

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO:
cessioni di beni all'esportazione

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di cessioni di beni all'esportazione,
il committente emette "autofattura", ex artt. 17, comma 2 e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972,
senza applicare l'Iva in regime di non imponibilità
ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972 (*reverse charge* obbligatorio),
se il prestatore è **extracomunitario**

Note

Se il prestatore è **comunitario**, a decorrere **dal 17 marzo 2012**,
il committente italiano deve integrare la fattura estera, annotandola con il riferimento
al regime di non imponibilità, e registrarla ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993

Intermediazioni su beni mobili

AGENTE: comunitario o extracee
(soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO:

cessioni di beni da un Paese extracee ad un altro Paese extracee

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di cessioni di beni esistenti all'estero e movimentati all'estero ("*estero su estero*"), **il committente emette "autofattura"**, ex artt. 17, comma 2 e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, **senza applicare l'Iva** in regime di non imponibilità ex art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972 **come modificato** (*reverse charge* obbligatorio), se il prestatore è **extracomunitario**

Note

Se il prestatore è **comunitario**, a decorrere **dal 17 marzo 2012**, il committente italiano deve integrare la fattura estera, annotandola con il riferimento al regime di non imponibilità, e registrarla ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993

Intermediazioni su beni mobili

AGENTE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: comunitario o extracee (soggetto Iva)

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO:

- cessioni di beni in Italia
- cessioni intracomunitarie
- cessioni all'esportazione

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a e b)

➤ *Territorialità*



Servizi **non** effettuati nel territorio dello Stato (Italia), in quanto resi a **sogetto passivo stabilito fuori del territorio dello Stato**

Adempimenti

L'**agente emette fattura**, ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, lett. a) o b), del D.P.R. n. 633/1972 (**come modificato**), **senza applicare l'Iva**, trattandosi di servizi extraterritoriali e, quindi, non soggetti all'imposta.

Note

Il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 7, del D.P.R. n. 633/1972, per le esportazioni ed importazioni, non viene considerato in quanto l'intermediazione **non è rilevante nel territorio dello Stato** ai sensi dell'art. 7-ter del medesimo decreto

Intermediazioni su beni mobili

AGENTE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano, comunitario o extracomunitario (privato)

OPERAZIONE DI RIFERIMENTO:

cessioni o acquisti di beni non effettuati nel territorio dello Stato (effettuati in Stato UE o extracomunitario)

➤ *Regola applicabile*



Deroga alla regola generale B2C (art. 7-sexies, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi **non** effettuati nel territorio dello Stato (Italia), sebbene resi **a committente non soggetto passivo da soggetto passivo stabilito in Italia** (deroga alla regola generale dell'art. 7-ter, comma 1, lett. b)

Adempimenti

L'agente ha comunque l'obbligo di emettere la fattura, sebbene si tratti di **servizi extraterritoriali**, nei casi disciplinati dall'art. 21, comma 6-bis, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 con l'annotazione "**operazione non soggetta**"

Note

La regola generale B2C, con rilevanza dell'intermediazione in Italia e conseguente assoggettamento ad Iva, si applica nel **solo caso** in cui **le operazioni oggetto dell'intermediazione** si considerano **effettuate nel territorio dello Stato**

Trasporti di beni

Trasporti di beni

VETTORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporto intracomunitario di beni (da Stato UE ad altro Stato UE)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Il **vettore italiano** emette **fattura** applicando l'**Iva nazionale**

Note

Di fatto, **non vi sono differenze** rispetto al regime di tassazione **vigente fino al 31.12.2009** in applicazione dell'art. 40, commi 5 e 7, del D.L. n. 331/1993

Trasporti di beni

VEETTORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporto nazionale di beni (movimentati in Italia)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Il **vettore italiano** emette **fattura** applicando l'**Iva nazionale**

Note

Di fatto, **non vi sono differenze** rispetto al regime di tassazione **vigente fino al 31.12.2009** in applicazione dell'art. 7, comma 4, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972

Trasporti di beni

VETTORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporto internazionale di beni (in esportazione, in transito, in temporanea importazione e in importazione definitiva con corrispettivi assoggettati ad Iva ex art. 69, D.P.R. n. 633/1972)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di trasporti **internazionali**,
il **vettore italiano** emette **fattura senza applicare l'Iva** in regime di **non imponibilità**
ex art. 9, comma 1, n. 2) del D.P.R. n. 633/1972

Note

Il regime di non imponibilità viene applicato all'**intera tratta**,
non essendo più rilevante il criterio di territorialità proporzionale vigente fino al 31.12.2009
ex art. 7, comma 4, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972,
in virtù del quale era fuori campo Iva la tratta esterna al territorio dello Stato.

VEETTORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporto di beni svolto all'estero (fra Paesi extracomunitari, in un Paese extracomunitario o in uno Stato UE)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di trasporti **interamente svolti all'estero**, non trova applicazione il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972 e, quindi, **il vettore italiano emette fattura applicando l'Iva nazionale**

Note

L'applicazione dell'Iva al servizio di trasporto interamente svolto all'estero **non pare coerente** con il sistema, se messa in relazione con il regime di non imponibilità previsto per i trasporti internazionali

Trasporti di beni

VEETTORE: comunitario o extracee
(soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporto intracomunitario di beni (da Stato UE ad altro Stato UE)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di trasporti **intracomunitari** di beni, **il committente emette "autofattura"**, ex artt. 17, comma 2 e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, **applicando l'Iva nazionale** (*reverse charge* obbligatorio), se il prestatore è **extracomunitario**

Note

Se il prestatore è **comunitario**, a decorrere **dal 17 marzo 2012**, il committente italiano deve integrare la fattura estera e registrarla ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993

Trasporti di beni

VEETTORE: comunitario o extracee
(soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:
trasporto nazionale di beni (movimentati
in Italia)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di trasporti **interni** di beni, **il committente emette “autofattura”**,
ex artt. 17, comma 2 e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972,
applicando l’Iva nazionale (reverse charge obbligatorio), se il prestatore è **extracomunitario**

Note

Se il prestatore è **comunitario**, a decorrere **dal 17 marzo 2012**,
il committente italiano deve integrare la fattura estera e registrarla
ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993

Trasporti di beni

VEETTORE: comunitario o extracee
(soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporto internazionale di beni (in esportazione, in transito, in temporanea importazione e in importazione definitiva con corrispettivi assoggettati ad Iva ex art. 69, D.P.R. n. 633/1972)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di trasporti **internazionali** di beni, **il committente emette "autofattura"**, ex artt. 17, comma 2 e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, **senza applicare l'Iva** in regime di **non imponibilità** ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972 (*reverse charge* obbligatorio), se il prestatore è **extracomunitario**

Note

Se il prestatore è **comunitario**, a decorrere **dal 17 marzo 2012**, il committente italiano deve **integrare la fattura estera**, annotandola con il riferimento al regime di **non imponibilità**, e registrarla ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993. Il regime di non imponibilità viene applicato all'**intera tratta**, non essendo più rilevante il criterio di territorialità proporzionale vigente fino al 31.12.2009 ex art. 7, comma 4, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, in virtù del quale era fuori campo Iva la tratta esterna al territorio dello Stato

Trasporti di beni

VEETTORE: comunitario o extracee
(soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporto di beni svolto all'estero (fra Paesi extracee, in un Paese extracee o in uno Stato UE)

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di trasporti **interamente svolti all'estero**, non trova applicazione il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972 e, quindi, **il committente emette "autofattura"**, ex artt. 17, comma 2 e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, **applicando l'Iva nazionale** (*reverse charge* obbligatorio), se il prestatore è **extracomunitario**

Note

Se il prestatore è **comunitario**, a decorrere **dal 17 marzo 2012**, il committente italiano deve **integrare la fattura estera** e registrarla ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993. L'applicazione dell'Iva al servizio di trasporto interamente svolto all'estero **non pare coerente** con il sistema, se messa in relazione con il regime di non imponibilità previsto per i trasporti internazionali

Trasporti di beni

VETTORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: comunitario o extracee (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

- trasporto intracomunitario di beni
- trasporto nazionale di beni
- trasporto internazionale di beni
- trasporto di beni svolto all'estero

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a e b)

➤ *Territorialità*



Servizi **non** effettuati nel territorio dello Stato (Italia), in quanto resi **a soggetto passivo stabilito fuori del territorio dello Stato**

Adempimenti

Il **vettore emette fattura**, ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, lett. a) e b), del D.P.R. n. 633/1972 (**come modificato**), **senza applicare l'Iva**, nei casi ivi previsti, sebbene si tratti di servizi extraterritoriali, con l'annotazione "inversione contabile" (**lett. a**) o "operazione non soggetta" (**lett. b**)

Note

Il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972, per i trasporti internazionali di beni, non viene considerato in quanto il trasporto **non è rilevante nel territorio dello Stato** ai sensi dell'art. 7-ter del medesimo decreto

Trasporti di beni

VETTORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano, comunitario o extracomunitario (privato)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporti di beni diversi dai trasporti intracomunitari (nazionali, internazionali o interamente svolti all'estero)

➤ *Regola applicabile*



Deroga alla regola generale B2C
(art. 7-sexies, comma 1, lett. b)

➤ *Territorialità*



Servizi considerati effettuati in Italia,
in proporzione alla distanza percorsa
nel territorio dello Stato

Adempimenti

Il vettore italiano deve considerare territorialmente rilevante la **sola tratta "interna"**, analogamente al regime di tassazione vigente fino al 31.12.2009

ex art. 7, comma 4, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972,

in virtù del quale era fuori campo Iva la tratta esterna al territorio dello Stato

- **trasporto nazionale** → **fattura con Iva nazionale**
- **trasporto internazionale** → **fattura non imponibile** ex art. 9, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972 per la tratta interna e **fuori campo Iva** per la tratta "esterna"
- **trasporto svolto interamente all'estero** → **fattura fuori campo Iva**

Trasporti di beni

VETTORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano, comunitario o extracomunitario (privato)

TIPOLOGIA DI TRASPORTO:

trasporti intracomunitari di beni (da Stato UE ad altro Stato UE)

➤ *Regola applicabile*



Deroga alla regola generale B2C (art. 7-sexies, comma 1, lett. c)

➤ *Territorialità*



Servizi considerati effettuati nel territorio dello Stato quando la relativa **esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato**

Adempimenti

Il vettore italiano emette fattura:

- **con addebito di Iva**, per **l'intero percorso**, se il trasporto dei beni ha inizio in Italia
- **senza addebito di Iva**, per **l'intero percorso**, se il trasporto **non** ha inizio in Italia, trattandosi di servizio fuori campo applicativo dell'imposta

Lavorazioni su beni mobili

Lavorazioni su beni mobili

PRESTATORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI LAVORAZIONI:

- su beni esistenti in Italia
- su beni esistenti in Italia e destinati a Stato UE
- su beni giunti in Italia da Stato UE che rimangono in Italia
- su beni giunti in Italia da Stato UE e destinati a Stato UE
- su beni esistenti in uno Stato UE

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia), ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Il **prestatore italiano** emette **fattura** con l'**Iva nazionale**

Note

A differenza di quanto previsto dalla normativa vigente fino al 31.12.2009 di cui all'art. 7, comma 4, lett. b), D.P.R. n. 633/1972 e all'art. 40, comma 4-bis, D.L. n. 331/1993, il servizio è rilevante in Italia, **indipendentemente dal luogo** (Italia o Stato UE) in cui le lavorazioni sono **eseguite** e **senza la condizione** specifica che i beni, ultimata la prestazione, **siano spediti in uno Stato UE diverso da quello in cui è avvenuta la lavorazione.**

Si tratta di un'effettiva semplificazione del regime di tassazione.

Lavorazioni su beni mobili

PRESTATORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI LAVORAZIONI:

lavorazioni rientranti fra i servizi internazionali di cui all'art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia), ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

In presenza di lavorazioni su beni mobili rappresentate dai trattamenti di cui all'art. 176 TULD, rientranti fra i servizi internazionali, il **prestatore emette fattura senza applicare l'Iva in regime di non imponibilità**, ai sensi dell'art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972, con l'annotazione "**operazione non imponibile**", con riguardo alle sole prestazioni di beni non definitivamente importati.

Note

Il regime di non imponibilità **non è applicabile** alle lavorazioni (trattamenti ex art. 176 TULD) eseguite su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari **destinati ad essere esportati** perché tale fattispecie implica un committente estero

Lavorazioni su beni mobili

PRESTATORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI LAVORAZIONI:

- su beni esistenti in un Paese extracee
- su beni movimentati tra Paesi extracee

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➤ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Trattandosi di lavorazioni eseguite su beni esistenti o movimentati esclusivamente all'estero, non trova applicazione il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972 e, quindi, **il prestatore italiano emette fattura applicando l'Iva nazionale**

Note

L'applicazione dell'Iva alle lavorazioni interamente eseguite all'estero, in un Paese extracomunitario, **non pare coerente** con il sistema se messa in relazione con il regime di non imponibilità previsto per le lavorazioni effettuate su beni di provenienza estera, **non ancora definitivamente importati**, a favore di **committenti residenti**

Lavorazioni su beni mobili

PRESTATORE: comunitario o extracee
(soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI LAVORAZIONI:

- su beni esistenti in Italia
- su beni esistenti in Stati UE o in Paesi extracee
- su beni movimentati in Stati UE o in Paesi extracee

➔ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a)

➔ *Territorialità*



Servizi effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
ove è **stabilito il committente soggetto passivo**

Adempimenti

Il **committente italiano emette "autofattura"**,
ex artt. 17, comma 2 e 21, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972,
applicando l'Iva nazionale (reverse charge obbligatorio), se il prestatore è **extracomunitario**

Note

- (1) L'applicazione del regime di **non imponibilità** ex art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972, è **limitata**, in presenza di **committente italiano**, ai casi di lavorazioni effettuate su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati.
- (2) Se il prestatore è **comunitario**, a decorrere **dal 17 marzo 2012**, il committente italiano deve integrare la fattura estera e registrarla ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993

Lavorazioni su beni mobili

PRESTATORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: comunitario o extracee (soggetto Iva)

TIPOLOGIA DI LAVORAZIONI:

qualsiasi tipologia di lavorazione su beni mobili, ovunque esistenti ed ovunque movimentati, anche in Italia

➤ *Regola applicabile*



Regola generale B2B (art. 7-ter, comma 1, lett. a e b)

➤ *Territorialità*



Servizi **non** effettuati in Italia, in quanto resi **a soggetto passivo stabilito fuori del territorio dello Stato**

Adempimenti

Il **prestatore emette fattura**, ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, lett. a) e b), del D.P.R. n. 633/1972 (**come modificato**), **senza applicare l'Iva**, nei casi ivi previsti, sebbene si tratti di servizi extraterritoriali, con l'annotazione "inversione contabile" (**lett. a**) o "operazione non soggetta" (**lett. b**)

Note

Il regime di non imponibilità di cui all'art. 9, comma 1, n. 9), del D.P.R. n. 633/1972, per le lavorazioni rientranti tra i servizi internazionali, non viene considerato in quanto la lavorazione **non è rilevante nel territorio dello Stato** ai sensi dell'art. 7-ter del medesimo decreto

Lavorazioni su beni mobili

PRESTATORE: italiano (soggetto Iva)

COMMITTENTE: italiano, comunitario o extracee (privato)

TIPOLOGIA DI LAVORAZIONI:

lavorazioni non eseguite nel territorio dello Stato (in Stato UE o Paese extracee)

➤ *Regola applicabile*

Deroga alla regola generale B2C
(art. 7-sexies, comma 1, lett. d)

➤ *Territorialità*

Servizi **non** effettuati nel territorio dello Stato (Italia),
sebbene resi **a committente non soggetto passivo**
da soggetto passivo stabilito in Italia
(deroga alla regola generale dell'art. 7-ter, comma 1, lett. b)

Adempimenti

Il **prestatore** ha comunque l'**obbligo di emettere la fattura**,
sebbene si tratti di **servizi extraterritoriali**,
nei casi disciplinati dall'art. 21, comma 6-bis, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972
con l'annotazione "**operazione non soggetta**"

Note

La regola generale B2C, con rilevanza della lavorazione in Italia
e conseguente assoggettamento ad Iva
(con eventuale applicazione del regime di non imponibilità in presenza dei requisiti di legge),
si applica nel **solo caso** in cui **le prestazioni** sono **eseguite nel territorio dello Stato**