

DO**TT.** **CO****MM.** **STEFANO SETTI**

L'IVA nei rapporti con l'estero dopo il D.lgs. N. 175/2014 e della Legge di Stabilità 2015

Cremona, 27 marzo 2015

E-mail: settistefano@yahoo.it

Mobile: +39 348 47 92 090

Indice

- La nuova Dichiarazione d'intento
- Novità comunicazione black-list
- Novità VIES
- Novità in tema di commercio elettronico diretto: profili IVA
- Comunitaria 2010: Momento di effettuazione delle prestazioni di servizi con l'estero
- Modifiche alle norme IVA in materia di fatturazione D.Lgs. n. 216/2012 di attuazione della Direttiva 2010/45/UE
- Identificazione IVA soggetti non residenti: rappresentante fiscale e identificazione diretta
- Territorialità IVA: prestazioni di servizi
- Acquisti e cessioni intracomunitarie di beni
- Triangolazioni comunitarie
- Operazioni presso i depositi IVA

DO**TT.** **CO****MM.** **STEFANO SETTI**

La nuova Dichiarazione d'intento

Premessa

- Come noto i soggetti che effettuano ricorrentemente operazioni non imponibili (quali ad esempio esportazioni e cessioni intracomunitarie) maturano una posizione strutturale di credito IVA verso l'Erario italiano: qualora possano qualificarsi come “esportatori abituali” viene loro concessa la facoltà di acquistare (ovvero importare) beni e servizi senza applicazione dell'IVA (art. 8, primo comma, lett. c, del DPR n. 633/1972). Secondo quanto stabilito dal 2° comma del citato art. 8, del D.P.R. n. 633/1972, i contribuenti che si avvalgono della facoltà di effettuare acquisti e importazioni senza applicazione dell'IVA devono rilasciare al fornitore un'apposita dichiarazione d'intento (approvato in prima battuta con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 12 dicembre 2014, n. 159674 e poi innovato dal Provv. Direttoriale dell'11 febbraio 2015 - Prot. 19388/2015).
- Si fa presente che il Decreto semplificazioni fiscali (D.lgs. n. 175/2014), ha stabilito che per le operazioni effettuate dal 1° gennaio 2015 l'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni d'intento, non compete più, come accadeva fino al 31 dicembre 2014, al cedente/prestatore, bensì all'esportatore abituale, il quale, successivamente, deve trasmettere al proprio cedente/prestatore la suddetta dichiarazione, unitamente alla ricevuta dell'avvenuta presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate.

NB: il Provvedimento direttoriale del 12 dicembre 2014 ha previsto, comunque, un periodo transitorio.

L'adempimento in breve

L'adempimento	Ambito soggettivo	Modalità di trasmissione	Termine di presentazione	Profili sanzionatori
<p>Dichiarazione d'intento (modello approvato da ultimo con Prov. Direttoriale dell'11 febbraio 2015)</p>	<p>Esportatori abituali</p>	<p>Per le operazioni da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015, gli esportatori abituali che intendono effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento (per il periodo fino all'11 febbraio 2015 vi è la possibilità di utilizzare le “vecchie” modalità – si veda più avanti)</p>	<p>L'esportatore deve rilasciare, ai propri fornitori, le dichiarazioni d'intento (con annessa ricevuta di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate) prima dell'effettuazione dell'operazione</p>	<p>Il cedente o prestatore dell'esportatore abituale è punito con la sanzione dal 100 al 200% dell'IVA non esposta in fattura se effettua le operazioni di cui all'art. 8, 1° comma, lett. c), del DPR n. 633/1972 prima di aver ricevuto, da parte dell'esportatore abituale, la dichiarazione d'intento, corredata della ricevuta di presentazione all'Agenzia delle Entrate.</p>

Esportatore abituale

- Si acquisisce lo status di esportatore abituale quando la percentuale derivante dal rapporto tra l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione, delle operazioni assimilate, dei servizi internazionali e delle operazioni intracomunitarie, registrate nell'anno solare precedente o nei dodici mesi precedenti e il relativo volume di affari, determinato a norma dell'art. 20 del DPR n. 633/1972 (senza tener conto dei beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale nonché delle operazioni fuori campo IVA di cui agli artt. da 7 a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972 per le quali dal 1° gennaio 2013 torna comunque l'obbligo di emissione della fattura), sia superiore al 10%.

Plafond

Operazioni che alimentano il plafond IVA

- Esportazioni dirette e triangolari (art. 8, primo comma, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972);
- cessioni all'esportazione effettuate a soggetti non residenti che provvedono al trasporto o spedizione dei beni fuori dalla UE, entro 90 giorni dalla consegna (art. 8, primo comma, lett. b, del D.P.R. n. 633/1972);
- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8-bis, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972);
- servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali (art. 9, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972);
- cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori della UE (art. 50-bis, comma 4, lett. g, del D.L. n. 331/1993);
- cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito IVA con spedizione in altro Stato membro della UE (art. 50-bis, comma 4, lett. f, del D.L. n. 331/1993);
- cessioni di beni a residenti nella Repubblica di San Marino (art. 71, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972);
- cessioni di beni a residenti nello Stato della Città del Vaticano (art. 71, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972);
- cessioni e prestazioni non soggette ad imposta in base a trattati o accordi internazionali (art. 72 del D.P.R. n. 633/1972);
- cessioni di beni non imponibili, comprese le fattispecie connesse alle operazioni triangolari (art. 41 del D.L. n. 331/1993);
- altre operazioni non imponibili (operazioni triangolari cd. interne). La disposizione interessa l'operatore italiano che cede beni ad altro operatore nazionale, con consegna ad operatore comunitario (art. 58 del D.L. n. 331/1993). Il trasporto o la spedizione all'estero deve avvenire a cura o nome del cedente;
- cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli ed ittici, compresi e non nella Tab. A, p. I allegata al D.P.R. n. 633/1972, effettuate dai produttori agricoli che applicano il regime speciale (artt. 34 e 51 del D.L. n. 331/1993);
- margini delle operazioni non imponibili riguardanti i beni usati che vanno a formare il plafond (D.L. n. 41/1995).

Dichiarazione d'intento: profili generali

- Come già anticipato gli esportatori abituali per effettuare acquisti ovvero importazioni di beni e servizi in non imponibilità IVA devono rilasciare ai propri cedenti/prestatori, prima dell'effettuazione delle operazioni (ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633/1972), apposita dichiarazione d'intento.

NB: si ricorda che la dichiarazione d'intento può riguardare una sola o più operazioni tra le stesse parti, inoltre, nel caso delle importazioni, la dichiarazione d'intento deve essere ripetuta per ogni singola operazione (al riguardo si veda la RM n. 355235 del 27.07.1985).

NB: la dichiarazione d'intento deve essere annotata entro 15 giorni dalla data di emissione ovvero ricevimento in apposito registro o in apposita sezione dei registri delle fatture emesse o dei corrispettivi (di cui agli artt. 23 e 24 del DPR n. 633/1972).

NB: il cedente/prestatore nel momento in cui procede ad emettere fattura nei confronti del proprio cessionario/committente “esportatore abituale” deve indicare nella fattura gli estremi della dichiarazione d'intento e il titolo di non imponibilità IVA e la relativa norma (art. 8, primo comma, lett. c, del D.P.R. n. 633/1972).

Dichiarazione d'intento: nuovo modello

- Il provvedimento direttoriale del 12 dicembre 2014, n. 159674 ha approvato il nuovo modello di dichiarazione d'intento, nonché le relative istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati. Tale modello è stato poi rettificato dal Provvedimento direttoriale dell'11 febbraio 2015 Prot. N. 19388/2015
- Tale modello risulta composto:
 - dal frontespizio e
 - dal quadro “A”, contenente i dati relativi al plafond e l'impegno alla presentazione telematica.

Dichiarazione d'intento: nuovo modello (segue)

Dati del frontespizio	Istruzioni ministeriali
Numero della dichiarazione	Numero progressivo assegnato alla dichiarazione da trasmettere e l'anno di riferimento
Dati del dichiarante	<p>Il dichiarante deve indicare, oltre al proprio codice fiscale e partita IVA, i seguenti dati:</p> <ul style="list-style-type: none"> - se persona fisica, il cognome, il nome, il sesso, la data di nascita, il Comune di nascita e la sigla della provincia. In caso di nascita all'estero, nello spazio riservato all'indicazione del Comune va riportato solo lo Stato estero di nascita; - se soggetto diverso da persona fisica, va indicata la denominazione o la ragione sociale. La denominazione va riportata senza abbreviazioni, a eccezione della natura giuridica che va indicata in forma contratta (esempio: S.a.s. per Società in accomandita semplice).
Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione	<p>Il riquadro va compilato solo nel caso in cui chi sottoscrive la dichiarazione sia un soggetto diverso dal dichiarante.</p> <p>In questo caso, è necessario indicare il codice fiscale della persona fisica che sottoscrive la dichiarazione, il "Codice carica" corrispondente e i dati anagrafici richiesti.</p> <p>Se la dichiarazione è presentata da una società per conto del dichiarante, va compilato anche il campo "Codice fiscale società" e va indicato il "Codice carica" corrispondente al rapporto tra la società che presenta la dichiarazione e il dichiarante.</p>
Recapiti	Possono essere indicati i recapiti telefonici e l'indirizzo e-mail del dichiarante (o del rappresentante) per eventuali richieste di chiarimenti sui dati esposti nella dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.
Integrativa	Nell'ipotesi in cui, prima di effettuare l'operazione, si intenda rettificare o integrare i dati di una dichiarazione già presentata (ad esclusione dei dati relativi al plafond, indicati nel quadro A), è necessario inviare una nuova dichiarazione, barrando la casella "Integrativa" e indicando il numero di protocollo della dichiarazione che si intende integrare. La dichiarazione integrativa sostituisce la dichiarazione integrata.
Dichiarazione	<p>Il dichiarante compila:</p> <ul style="list-style-type: none"> - il campo 1, se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una sola operazione, specificando il relativo importo; - il campo 2, se la dichiarazione d'intento si riferisce ad una o più operazioni fino a concorrenza dell'importo ivi indicato; - i campi 3 e 4, se la dichiarazione d'intento si riferisce alle operazioni comprese in un determinato periodo (che non può comunque eccedere l'anno solare) da specificare.
Destinatario della dichiarazione	<p>Il campo "Dogana" è barrato nel caso di importazioni.</p> <p>Nei campi relativi all'"Altra parte contraente" il dichiarante indica i dati del cedente o fornitore destinatari della dichiarazione.</p>
Firma	Firma della dichiarazione

Dichiarazione d'intento: nuovo modello (segue)

Dati del quadro "A"	Istruzioni ministeriali
Tipo	Nel rigo A1, il dichiarante indica la natura del plafond: fisso o mobile.
Operazioni che concorrono alla formazione del plafond	<p>Se, alla data di trasmissione della dichiarazione d'intento, la dichiarazione annuale IVA è stata già presentata, va barrata la casella 1 "Dichiarazione annuale IVA presentata" e non è necessario indicare quali operazioni concorrono alla formazione del plafond (caselle da 2 a 5).</p> <p>Se la dichiarazione annuale IVA non è stata ancora presentata occorre barrare almeno una delle caselle da 2 a 5 del rigo A2, indicando quali operazioni hanno concorso alla formazione del plafond:</p> <ul style="list-style-type: none">- la casella 2, per le esportazioni di beni (art. 8, co. 1 lett. a) e b) del D.P.R. 633/72);- la casella 3, per le cessioni intracomunitarie di beni;- la casella 4, per le cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori sammarinesi;- la casella 5, per le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione. <p>Nell'ipotesi in cui il dichiarante abbia effettuato operazioni straordinarie che hanno concorso alla formazione, anche parziale, del plafond disponibile, deve barrare la casella 6 operazioni straordinarie.</p>
Impegno alla presentazione telematica	Vanno indicati il codice fiscale dell'intermediario, la data dell'impegno alla presentazione telematica unitamente alla sottoscrizione dell'intermediario.

Nuove modalità di comunicazione della dichiarazione d'intento e periodo transitorio

- Come anticipato l'art. 20 del Decreto semplificazioni ha disposto l'obbligo, per i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA, di trasmettere all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente per via telematica, i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento relative alle operazioni da effettuare a decorrere dal 1° gennaio 2015.

Attenzione: fino all'11 febbraio 2015 (così come previsto dal Provvedimento direttoriale del 12 dicembre 2014 Prot. 159674/2014 e confermato nella CM n. 31/E/2014) gli esportatori abituali possono consegnare al proprio fornitore le dichiarazioni d'intento secondo la “vecchia” modalità ed il fornitore non dovrà verificare l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate. **Così come chiarito da parte dell'Agenzia delle Entrate in sede Video Forum di Italia Oggi, le dichiarazioni d'intento inviate con le vecchie modalità, se destinate a produrre effetti solo fino all'11 febbraio 2015, non dovranno essere trasmesse all'Agenzia delle Entrate né dall'esportatore abituale, né dai fornitori; se hanno invece validità oltre tale termine, l'esportatore abituale ha l'obbligo di adeguarsi alla nuova procedura, trasmettendole all'Agenzia e, a partire dal 12 febbraio 2015, il fornitore dovrà accertarsi che l'adempimento sia stato eseguito.**

Nuove modalità di comunicazione della dichiarazione d'intento e periodo transitorio (segue)

A regime, **quindi dal 12 febbraio 2015**, la nuova disposizione normativa stabilisce che:

- la comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni d'intento, che rilascia apposita ricevuta telematica, deve essere effettuata direttamente dall'esportatore abituale;
- la dichiarazione d'intento (è possibile consegnare al fornitore la stampa della sola dichiarazione d'intento trasmessa all'Agenzia delle Entrate escludendo il quadro A “Plafond”), unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate all'esportatore abituale, è consegnata al fornitore o prestatore dello stesso. Solo una volta ricevuta tale documentazione ed aver proceduto ad un riscontro telematico dell'avvenuta comunicazione della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate da parte dell'esportatore abituale, il cedente/prestatore potrà emettere regolare fattura “non imponibile IVA” ai sensi dell'art. 8, 1° comma, lett. c) del DPR n. 633/1972. Il prestatore/cedente dell'esportatore abituale dovrà poi riepilogare nella dichiarazione IVA annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute. Sul sito dell'Agenzia delle Entrate è stata resa disponibile la funzione di libero accesso per consentire il riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento. Tale verifica può essere effettuata accedendo al servizio “Verifica ricevuta dichiarazione” disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate (www.agenziaentrate.gov.it). Inoltre, le informazioni relative alle lettere d'intento potranno (nelle prossime settimane) essere consultate dal ricevente e dal dichiarante nel proprio Cassetto fiscale, nell'area “Comunicazioni”. I dati saranno caricati a partire dall'annualità 2015.

Nuove modalità di comunicazione della dichiarazione d'intento e periodo transitorio (segue)

NB: il Decreto semplificazioni ha stabilito, poi, che entro 120 giorni dall'entrata in vigore del Decreto semplificazioni, l'Agenzia delle Entrate metterà a disposizione dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento per dispensare, l'esportatore abituale, dalla consegna in dogana della copia cartacea delle predette dichiarazioni e delle ricevute di presentazione (ad oggi tale implementazione non è stata effettuata, quindi, in caso di importazioni di beni la dichiarazione d'intento dovrà essere presentata in dogana per ogni singola operazione specificando il relativo importo – RM n. 355235 del 27 luglio 1985).

NB: le modifiche apportate al modello di dichiarazione d'intento da parte del Provvedimento direttoriale dell'11 febbraio 2015 attengono unicamente il quadro “Dichiarazione” riferito alle operazioni singole. Più nel dettaglio si tratta di una modifica del campo 1 del quadro, il quale specifica ora che la dichiarazione si riferisce a una sola operazione “fino” all'ammontare che sarà indicato nello spazio del modello (tale novità attiene alle importazioni con spendita del plafond in dogana).

DOTT. COMM. STEFANO SETTI

Novità Comunicazione black-list

Premessa

- Il Decreto semplificazioni (D.lgs. n. 175/2014) è intervenuto in tema di comunicazioni Black-list (art. 1 del DL 40/2010) stabilendo:
 - l'innalzamento da 500,00 euro ad un importo complessivo annuale di 10.000,00 Euro della soglia al di sotto della quale non è obbligatorio il monitoraggio delle operazioni;
 - l'obbligo di presentare le comunicazioni con cadenza annuale, e non più con periodicità mensile o trimestrale (il termine per la presentazione dovrebbe essere quello previsto per lo spesometro, ovvero il 10.4.2015 o il 20.4.2015 a seconda della periodicità nella liquidazione IVA del singolo soggetto d'imposta).
- **Tali novità si applicano già alle operazioni poste in essere nell'anno 2014.**

Nuova soglia minima di Euro 10.000

- Con riferimento alla nuova soglia minima di comunicazione pari ad Euro 10.000, l'art. 21 del Decreto semplificazioni precisa che si tratta di un “importo complessivo annuale”. **Sul punto la CM n. 31/E/2014 ha chiarito che tale importo si riferisce al complesso delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate e ricevute nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list.**

NB: ne consegue che il limite di Euro 10.000 si intende non per singola operazione, come a legislazione previgente, ma come limite complessivo annuo, con la conseguenza di prevedere l'obbligo di comunicazione una volta superato il limite di Euro 10.000 di valore complessivo di operazioni.

Il modello polivalente

- A decorrere dal 1° gennaio 2014 il nuovo modello polivalente, approvato dal Provvedimento direttoriale del 2 agosto 2013 per poi essere rettificato con la pubblicazione del nuovo modello e relative istruzioni in data 10 ottobre 2013 (al riguardo si veda sito web dell'Agenzia delle Entrate), deve necessariamente essere utilizzato anche per la comunicazione dei dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti aventi sede, residenza o domicilio negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato (c.d. Paesi Black-list).
- Il modello polivalente deve essere presentato esclusivamente in via telematica entro la fine del mese successivo a ciascun periodo di riferimento. La presentazione può essere effettuata:
 - direttamente dal contribuente, il quale deve avvalersi del servizio telematico Entratel o del servizio telematico Internet (Fisconline);
 - tramite intermediari abilitati ex art. 3, co. 3, DPR 322/1998.

Ambito soggettivo

Soggetti obbligati alla comunicazione Black-list sono i soggetti passivi IVA che effettuano operazioni nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti “black list” (di cui al DM 4 maggio 1999 e dal D.M. 21 novembre 2001).

- L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che (CM n. 53/E/2010 e con la RM n. 121/E/2010):
 - sono esclusi dalla comunicazione i contribuenti minimi e i soggetti che hanno optato per il regime fiscale per le nuove iniziative produttive, inoltre, rimangono esclusi i contribuenti che rientrano nel nuovo regime forfetario previsto dalla legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014);
 - sono soggetti all'obbligo di comunicazione i soggetti che rientrano nel regime degli ex-minimi;
 - per gli enti non commerciali rilevano unicamente le operazioni da essi effettuate nell'ambito dell'attività commerciale;
 - nel caso in cui il soggetto non residente sia identificato ai fini IVA in Italia (rappresentante fiscale ovvero identificazione diretta) e lo stesso (mediante tale identificazione) realizzi operazioni rilevanti ai fini IVA nel territorio dello Stato con operatori economici stabiliti in Paesi Black-list deve inviare il modello di comunicazione relativo a queste operazioni. Medesime considerazioni valgono nel caso in cui il soggetto non residente abbia una stabile organizzazione in Italia;
 - rientrano nella comunicazione anche le operazioni effettuate da un soggetto passivo d'imposta italiano nei confronti del rappresentante fiscale di un operatore economico “stabilito” in un paese Black-list, anche nel caso in cui il rappresentante del soggetto Black-list sia localizzato in un Paese non rientrante fra quelli a fiscalità privilegiata;
 - rientrano nella comunicazione anche le operazioni effettuate nei confronti di soggetti Black-list dalle stabili organizzazioni all'estero di soggetti residenti in Italia, indipendentemente dalla circostanza che la stabile organizzazione sia situata, o meno, in un Paese Black-list;
 - rientrano nella comunicazione anche le operazioni effettuate nei confronti di stabili organizzazioni in Italia o all'estero nel caso in cui la casa-madre sia stabilita in un Paese Black-list. Sarà pertanto necessario verificare i rapporti intrattenuti con le stabili organizzazioni per individuare quali di queste hanno la casa-madre in un Paese Black-list.

Paesi Black-list di cui ai DD.MM. del 1999 e 2001

Alderney	Filippine	Kenia	Saint Kitts e Nevis
Andorra	Gibilterra	Kiribati – ex Isole Gilbert	Salomone
Angola	Giamaica	Libano	Samoa
Anguilla	Mauritius	Liberia	Saint Lucia
Antigua	Grenada	Liechtenstein	Saint Vincent e Grenadine
Antille Olandesi	Guatemala	Lussemburgo NB: con Decreto del MEF del 16 dicembre 2014, pubblicato in GU n. 297 del 23.12.2014, è stato modificato l'elenco degli Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato (Decreto 21 novembre 2001), in particolare, è definitiva l'esclusione del Lussemburgo dalla "black list"	San Marino NB: si fa presente che con il D.M. 12 febbraio 2014 (pubblicato sulla GU n. 45 del 24 febbraio 2014) è stato eliminato dai Paesi Black-list San Marino
Aruba	Guernsey – Isole del Canale	Macao	Sant'Elena
Bahamas	Herm - Isole del Canale	Maldiva	Sark (Isole del Canale)
Barhein	Hong Kong	Malesia	Seychelles
Barbados	Isola di Man	Monaco	Singapore
Barbuda	Isole Cayman	Montserrat	Svizzera
Belize	Isole Cook	Nauru	Taiwan
Bermuda	Isole Marshall	Niue	Tonga
Brunei	Isole Turks e Caicos	Nuova Caledonia	Tuvalu (ex Isole Ellice)
Costarica	Isole Vergini britanniche	Oman	Uruguay
Dominica	Isole Vergini statunitensi	Panama	Vanuatu
Ecuador	Jersey – Isole del Canale	Polinesia francese	
Emirati Arabi Uniti	Gibuti (ex Afar e Issas)	Portorico	

Ambito oggettivo

In via generale nella comunicazione Black-list devono essere indicate (**tenendo presente il nuovo limite di superamento di Euro 10.000 complessivo annuo**):

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese;
- gli acquisti di beni e le prestazioni di servizi ricevute;
- le importazioni e le esportazioni.

Inoltre:

- devono essere inserite nella comunicazione anche le prestazioni di servizi da e verso operatori “stabiliti” in Paesi Black-list, ancorché non rilevanti ai fini IVA per mancanza del requisito della territorialità;
- rimangono escluse dall'obbligo di comunicazione le cessioni/acquisti di beni “estero su estero” per le quali non si realizza il presupposto della territorialità in Italia. Ne consegue, ad esempio, che non vanno inseriti gli acquisti di carburante presso distributori situati in Paesi black list in considerazione del fatto che si tratta di acquisti di beni esclusi da IVA per carenza del presupposto territoriale;
- non devono essere segnalati gli acquisti di beni e servizi e le cessioni e prestazioni effettuate che siano considerate escluse per carenza del requisito soggettivo o di quello oggettivo ai fini IVA.

Profili sanzionatori

- L'omissione, l'incompletezza o la non veridicità della comunicazione sarà punibile con la sanzione amministrativa pecuniaria di cui all'art. 11, D.Lgs. n. 471/1997 elevata al doppio (quindi, da un minimo di 516 a un massimo di 4.132 euro). In tale fattispecie non torna applicabile il principio del cumulo giuridico di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997 bensì il cumulo materiale.
- Salvo la possibilità di ricorrere a ravvedimento operoso.

DOTT. **CO**MM. **STEFANO SETTI**

Novità VIES

Autorizzazione per le operazioni intracomunitarie: VIES – novità D. semplificazioni

- Con il D.lgs. n. 175/2014 è stato modificato l'art. 35, comma 7-bis del DPR n. 633/1972, in base al quale i soggetti titolari di partita IVA, che richiedono l'autorizzazione ad effettuare operazioni intracomunitarie (acquisti ovvero cessioni intracomunitarie di beni di cui agli artt. 38 e 41 del DL n. 331/1993, nonché prestazioni di servizi "generiche", in ambito comunitario, di cui all'art. 7-ter del DPR n. 633/1972 – tra cui vi rientrano le operazioni di commercio elettronico diretto), dovevano attendere il decorso di 30 giorni prima di ottenere l'inserimento nel VIES.
- Secondo la nuova formulazione della norma, invece, l'iscrizione sarà immediata.

NB: quindi, non si dovranno più attendere i 30gg.

Autorizzazione per le operazioni intracomunitarie: VIES – novità D. semplificazioni (segue)

- Ciò premesso l'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento direttoriale del 15 dicembre 2014 (ribadito anche dalla CM n. 31/E/2014) ha stabilito che:
 - il soggetto passivo che, in sede di dichiarazione di inizio attività (allo scopo di procedere all'opzione in sede di richiesta di apertura della partita IVA è necessario compilare il campo "Operazioni Intracomunitarie" del quadro I del modello AA7/10 (per i soggetti diversi dalle persone fisiche) o AA9/11 (per le imprese individuali ed i lavoratori autonomi); gli enti non commerciali, che non sono soggetti IVA, esprimono l'opzione nel Quadro A del modello AA7/10, selezionando la casella "C"), manifesta l'opzione di porre in essere operazioni intracomunitarie, viene incluso nella banca dati VIES nel momento stesso in cui gli viene attribuito il numero di partita IVA;
 - il soggetto passivo che, successivamente all'attribuzione del numero di partita IVA (i soggetti già titolari di partita IVA possono esprimere l'opzione utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, direttamente ovvero mediante gli intermediari abilitati), manifesta l'intenzione di porre in essere operazioni intracomunitarie, viene incluso nella banca dati VIES nel momento stesso in cui manifesta tale intenzione.

Autorizzazione per le operazioni intracomunitarie: VIES – novità D. semplificazioni (segue)

- Allo scopo di garantire l'uniformità di trattamento, il Provvedimento citato ha previsto l'inclusione immediata, quindi dal 15 dicembre 2014 data di pubblicazione del Provvedimento, nell'archivio VIES di tutti i soggetti passivi che nei 30 giorni antecedenti all'entrata in vigore delle nuove disposizioni hanno presentato istanza di inclusione, sempre che non vi sia già stato un provvedimento di diniego.
- L'Agenzia delle Entrate esclude i soggetti passivi dalla banca dati al momento della ricezione dell'eventuale comunicazione di recesso dall'inserimento all'archivio VIES.
- Infine, sono state introdotte anche regole più stringenti per la cancellazione delle partite IVA che si rivelano senza requisiti: infatti, modificando l'art. 35, comma 15-quater del DPR n. 633/1972, è stata prevista l'esclusione automatica dal VIES per i titolari di partita IVA che non presentano alcun elenco INTRASTAT per quattro trimestri consecutivi, successivamente alla data di entrata in vigore del Decreto semplificazioni (quindi, dal 13 dicembre 2014).
- Tale cancellazione dall'archivio VIES sarà effettuata a cura della Direzione provinciale competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente, previo invio di un'apposita comunicazione, e avrà effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data della comunicazione.

I documenti di prassi

Circolare 15 febbraio 2011, n. 4/E	Punto 9: Adeguamento alla normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie ai fini del contrasto alle frodi
Circolare 21 giugno 2011 n. 28/E	Punto 2.5: Autorizzazione all'effettuazione di prestazioni di servizi intracomunitarie
Circolare 1^o agosto 2011 n. 39/E	Adeguamento alla normativa europea in materia di operazioni intracomunitarie ai fini del contrasto delle frodi. Articolo 27 del decreto legge del 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122. Inclusione nell'archivio dei soggetti autorizzati a porre in essere operazioni intracomunitarie e connessa attività di controllo.
Risoluzione 27 aprile 2012 n. 42/E	Chiarimenti in merito alla qualificazione giuridica delle operazioni effettuate da soggetto passivo stabilito in Italia non regolarmente iscritto all'archivio informatico VIES, di cui all'art. 27 del D.L. n. 78 del 2010
Circolare 11 luglio 2011, n. 16	IVA: il regime di autorizzazione per la realizzazione di operazioni intracomunitarie
Circolare 20 ottobre 2011, n. 25	IVA: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sul regime di autorizzazione per la realizzazione di operazioni intracomunitarie
Circolare 28 luglio 2012, n. 21	IVA: scambi intracomunitari realizzati in mancanza di iscrizione al VIES

Chiarimenti della CM n. 39/E/2011 e della R.M. 42/E/2012

- L'Agenzia delle Entrate con i due documenti di prassi ministeriale citati ha affermato che qualora il cedente/prestatore comunitario, dall'interrogazione del sistema VIES non riceva risposta positiva sulla esistenza in tale archivio del numero IVA del proprio cliente deve considerare la cessione/prestazione soggetta ad IVA nel proprio Stato membro.

NB: la Circolare n. 39/E/2011 ha precisato che *"l'assenza dall'Archivio VIES determina il venir meno della possibilità di effettuare operazioni comunitarie e di applicare il regime fiscale loro proprio, in quanto il soggetto non può essere considerato come soggetto passivo IVA italiano ai fini dell'effettuazione di operazioni intracomunitarie"*.

Adempimenti in caso di non iscrizione al VIES

Cessione intracomunitaria di beni	
Prestazione di servizi di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. prestazioni generiche) effettuata nei confronti di un soggetto UE	Emissione di fattura con IVA del Paese del cedente/prestatore, quindi, assimilata ai fini IVA quale operazione interna
Acquisto intracomunitario di beni	Addebito dell'IVA del Paese UE ove è stabilito il cedente
Prestazione di servizi di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 ricevuta da soggetto stabilito in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Addebito dell'IVA del Paese UE ove è stabilito il prestatore

Le soluzioni proposte da Assonime

Erroneo assoggettamento ad Iva da parte del cessionario/committente italiano: le possibili soluzioni

Il cessionario/committente nazionale assoggetta l'operazione ad IVA in Italia mediante il meccanismo del reverse charge

- Integrazione della fattura, ricevuta dal cedente/prestatore comunitario, con IVA nazionale;
- registrazione della fattura sia sul registro degli acquisti (con detrazione dell'IVA) che su quello delle vendite;
- compilazione dell'elenco INTRASTAT

Le conseguenze dell'errore

Sulla base di quanto sopra il cessionario/committente nazionale dovrebbe:

- versare l'IVA nazionale riportata in sede di *reverse charge*;
- annullare la detrazione IVA effettuata in sede di *reverse charge*;
- pagare la sanzione dal 100% al 200% dell'IVA indebitamente detratta (con possibilità di procedere a ravvedimento operoso entro la data di presentazione della dichiarazione IVA da effettuare l'anno successivo a quello d'imposta);
- chiedere al prestatore/cedente comunitario una nota debito (variazione in aumento) dell'IVA del Paese ove è stabilito il prestatore/Cedente comunitario

La soluzione proposta da Assonime

Il committente/cessionario nazionale, prima che intervengano azioni di accertamento nei suoi confronti, potrebbe:

- procedere a rettificare il *reverse charge* effettuato sulla fattura;
- procedere all'annullamento dell'annotazione della fattura nel registro delle fatture emesse (facendo venire meno la nascita del debito IVA);
- procedere all'annullamento dell'annotazione della fattura nel registro degli acquisti (facendo venire meno l'indebita detrazione dell'IVA);
- procedere alla rettifica del modello INTRA se già presentato (compilando i quadri INTRA-2 *ter* e/o *quinquies*)

Le conseguenze delle rettifiche per l'operatore nazionale comportano:

- che non dovrà essere versata l'IVA erroneamente indicata in fattura;
- che lo stesso non dovrebbe essere soggetto al pagamento della sanzione per illegittima detrazione (sul punto lo scrivente ha dei dubbi in considerazione del fatto che la detrazione è stata effettuata in tempo antecedente).

La mancata iscrizione al VIES fa venire meno lo status di soggetto passivo IVA?

Sul punto si ritiene che la mancata iscrizione nell'archivio VIES del soggetto comunitario non fa venire meno la sua qualifica di soggetto passivo IVA (sebbene la Circolare n. 39/E del 1° agosto 2011 abbia chiarito, riferendosi ai soggetti passivi stabiliti in Italia, che l'omessa iscrizione in tale archivio fa venire meno lo status di soggetto passivo IVA tenendo comunque presente che non saranno applicate sanzioni per eventuali violazioni commesse anteriormente al 1° agosto 2011). Al riguardo si segnala che con specifico riferimento alle cessioni intracomunitarie di beni, la costante giurisprudenza della Corte di giustizia europea (cfr. per tutte, la Sentenza del 27 settembre 2007, causa C-146/05) ha stabilito che i provvedimenti che prevedono obblighi di forma relativi alla contabilità, alla fatturazione, alla presentazione degli elenchi INTRASTAT, nonché alle prove che i soggetti passivi sono tenuti a fornire per beneficiare del regime della non imponibilità, non devono eccedere quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e non possono quindi essere utilizzati in modo tale da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia. Ed in modo ancora più significativo, la Corte ha statuito il principio in base al quale "... un provvedimento nazionale che essenzialmente subordini il diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria al rispetto di obblighi di forma senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano soddisfatti eccede quanto è necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ... Orbene, per quanto riguarda la determinazione del carattere intracomunitario di una cessione, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, se una cessione soddisfa le condizioni previste dall'art. 28-quater, punto A, lettera), comma 1, della VI Direttiva, nessuna IVA è dovuta per tale genere di cessione". Sulla stessa linea interpretativa si colloca anche la Suprema Corte di Cassazione con le Sentenze del 28 maggio 2007, nn. 12454 e 12455 nella parte in cui si afferma che "... la tesi avanzata dall'Amministrazione, secondo cui diverrebbero imponibili le operazioni di cessione per il solo fatto che la società abbia ommesso di indicare in fattura il codice identificativo del cessionario estero intracomunitario, si pone in aperto contrasto non solo con le disposizioni del DL n. 331/1993 [artt. 41, comma 1, lett. a), e 50, comma 1] che non contengono tale esplicita comminatoria ma anche con i principi di diritto comunitario secondo i quali non può la medesima operazione essere assoggettata ad imposizione sia nel paese di origine dei beni che in quello di destinazione degli stessi, con un'inammissibile duplicazione d'imposta".

La mancata iscrizione al VIES fa venire meno lo status di soggetto passivo IVA? (segue)

Inoltre, con la recente sentenza C-273/11, emessa in data 6 settembre 2012, la Corte di giustizia UE, di fatto mette, ancora, in dubbio la posizione dell'Agenzia delle Entrate italiana che nega la possibilità di effettuare, da parte del soggetto passivo IVA, operazioni intracomunitarie in mancanza della preventiva iscrizione al VIES. Il giudice comunitario, infatti, esprimendosi in merito ad una cessione intracomunitaria, afferma, ancorché con riferimento alla cancellazione piuttosto che alla iscrizione al VIES, che "l'esenzione di una cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/88, non può essere negata al venditore per la sola ragione che l'amministrazione tributaria di un altro Stato membro ha proceduto a una cancellazione del numero d'identificazione IVA dell'acquirente che, sebbene verificatasi dopo la cessione del bene, ha prodotto effetti, in modo retroattivo, a una data precedente a quest'ultima". Ed ancora la sentenza della Corte di Giustizia UE del 12 luglio 2012, causa C-284/11, ha asserito come la mancata registrazione ai fini IVA di un operatore economico non possa comunque privarlo del diritto alla detrazione dell'imposta assoluta a monte, se sussistono tutti i presupposti sostanziali per il suo esercizio. I giudici europei, in particolare, hanno sottolineato che l'obbligo di dichiarare l'inizio della propria attività non è elemento costitutivo del diritto a detrazione per il soggetto passivo, ma solo una formalità richiesta per effettuare i necessari controlli ad opera dell'Amministrazione finanziaria.

Infine, nella causa C-324/11 la Corte UE, invece, si è concentrata sulla nozione di "soggetto passivo" delineata dall'art. 9, par. 1, Direttiva 2006/112. In particolare, si considera "soggetto passivo", ai sensi della citata disposizione, chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati dell'attività medesima. Nel testo di tale sentenza viene messo in evidenza dalla Corte Ue come la nozione di "soggetto passivo" sia definita in modo ampio, sulla base di circostanze di fatto, non risultando che lo status di soggetto passivo dipenda da una qualsivoglia autorizzazione o licenza concessa dall'Amministrazione ai fini dell'esercizio di un'attività economica. Più nel dettaglio, ad avviso della Corte, ancorché la Direttiva 2006/112 dispone che ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo, tuttavia, malgrado l'importanza per il buon funzionamento del sistema dell'IVA che tale dichiarazione riveste, quest'ultima non può costituire una condizione supplementare richiesta ai fini del riconoscimento dello status di soggetto passivo ai sensi dell'art. 9, par. 1, della stessa Direttiva. **Oltre alle citate Sentenze, ve ne sono altre, dal medesimo tenore letterale le quali di fatto risultano essere in forte contrasto con quanto, sostenuto dall'Amministrazione finanziaria italiana. Quindi nel caso in cui venga emesso avviso di accertamento nei confronti dei contribuenti per la mancata iscrizione al VIES (andando di fatto a rideterminare il luogo di tassazione IVA) sembra ragionevole presentare ricorso alla competente Commissione Tributaria.**

Decorrenza

- Le nuove disposizioni sono applicabili già in relazione ai rimborsi:
 - dei crediti IVA relativi al 2014, sulla base delle dichiarazioni annuali che saranno presentate nel 2015;
 - dei crediti trimestrali relativi al 2015, sulla base dei modelli TR che saranno presentati nel 2015.
- Le medesime disposizioni si applicano anche ai rimborsi in corso di esecuzione alla data del 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del provvedimento. In questo caso, la sussistenza dei requisiti e delle condizioni previste per l'apposizione del visto di conformità e della dichiarazione sostitutiva deve essere verificata alla stessa data.
- Da ultimo, si segnala che è stata portata da 258.228.449,54 a 250 milioni di euro la soglia del patrimonio risultante dal bilancio consolidato per le società facenti parte di gruppi, il cui superamento consente di prestare garanzia da parte della società capogruppo o controllante mediante la diretta assunzione dell'obbligazione di integrale restituzione all'Amministrazione finanziaria dell'ammontare chiesto a rimborso.

DOTT. COMM. STEFANO SETTI

**Novità in tema di
commercio elettronico
diretto: profili IVA**

Commercio elettronico diretto (c.d. e-commerce)

- Come stabilito dalla direttiva 7 maggio 2002, n. 2002/38/CE, la tassazione delle operazioni on-line, espressamente individuate dall'allegato I del documento comunitario, deve avvenire tenendo presente che tali operazioni, siano esse prestazioni di servizi in senso stretto, ovvero fornitura di beni virtuali, rappresentano sempre, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi.
- L'art. 7 del Regolamento UE n. 282/2011 ha fornito una dettagliata definizione dei "servizi prestati tramite mezzi elettronici" (c.d. e-commerce). Si tratta di quelli forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata (quindi con un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione. Vengono inoltre elencati (anche nell'allegato I al Regolamento stesso) i servizi che rientrano in tale definizione (ad esempio la fornitura di software, i servizi web quali la creazione di siti internet, o, ancora, l'accesso, a pagamento, alle aste on line) e quelli, invece, che ne sono esclusi.

Commercio elettronico diretto (c.d. e-commerce)

Tra gli esclusi figurano (art. 7 del Regolamento UE n. 282/2011):

- i servizi di radiodiffusione e di televisione;
- i servizi di telecomunicazione;
- i beni per i quali l'ordine o la sua elaborazione avvengano elettronicamente;
- i CD-ROM, i dischetti e supporti fisici analoghi;
- il materiale stampato, come libri, bollettini, giornali o riviste;
- i CD e le audiocassette;
- le video cassette e i DVD;
- i giochi su CD-ROM;
- i servizi di professionisti, quali avvocati e consulenti finanziari, che forniscono consulenze ai clienti mediante la posta elettronica;
- i servizi di insegnamento, per i quali il contenuto del corso è fornito da un insegnante attraverso Internet o una rete elettronica, vale a dire mediante un collegamento remoto;
- i servizi di riparazione materiale off line delle apparecchiature informatiche;
- i servizi di conservazione dei dati off line;

Commercio elettronico diretto (c.d. e-commerce)

Tra gli esclusi figurano (art. 7 del Regolamento UE n. 282/2011) - segue:

- i servizi pubblicitari, ad esempio su giornali, manifesti e in televisione;
- i servizi di helpdesk telefonico;
- i servizi di insegnamento che comprendono esclusivamente corsi per corrispondenza, come quelli inviati per posta;
- i servizi tradizionali di vendita all'asta che dipendono dal diretto intervento dell'uomo, indipendentemente dalle modalità di offerta;
- i servizi telefonici con una componente video, altrimenti noti come servizi di videofonia;
- l'accesso a Internet e al World Wide Web;
- i servizi telefonici forniti attraverso Internet

Commercio elettronico diretto (c.d. e-commerce): territorialità IVA – regole fino al 31 dicembre 2014

- Le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici (e-commerce) se effettuate da prestatori soggetti passivi IVA "stabiliti" in Italia nei confronti di committenti soggetti passivi non "stabiliti" in Italia, sono considerate effettuate nel territorio dello Stato del committente estero e sono, quindi, escluse da Iva in Italia ex art. 7-ter, co. 1, lett. a), DPR N. 633/1972.
- Simmetricamente, nel caso in cui l'acquirente del bene o il committente del servizio sia un soggetto passivo italiano e il prestatore non sia, invece, stabilito in Italia, il primo dovrà procedere a *reverse charge* od emettere autofattura per l'applicazione dell'Iva in Italia.
- Nel caso in cui il committente della prestazione di servizi informatici sia un "privato" tali operazioni saranno tutte imponibili nel Paese del prestatore.

NB: a questa regola generale fa eccezione il caso della prestazione di servizi resa tramite mezzi elettronici da soggetti passivi stabiliti al di fuori del territorio della Ue (quindi, extra-UE), a favore di committenti (sempre "privati") domiciliati in Italia o ivi residenti senza domicilio all'estero: in questo caso la prestazione non è territorialmente rilevante nel Paese del prestatore, ma in Italia (art. 7-sexies, co. 1, lett. f, DPR N. 633/1972). Medesime considerazioni valgono nel caso in cui il prestatore sia un soggetto passivo IVA "stabilito" in Italia e la prestazione sia resa nei confronti di un privato extra-UE. In tale ipotesi l'operazione sarà rilevante ai fini IVA nel Paese extra-UE (salvo opportune verifiche).

Esemplificazione – regole fino al 31 dicembre 2014

Prestatore	Committente	Regime IVA	Modalità contabili
Italiano (sogg. pass. IVA)	Soggetto passivo IVA stabilito in altro Paese della UE diverso dall'Italia	IVA del Paese della UE dov'è stabilito il committente	Reverse charge (da parte del committente UE)
	Soggetto passivo IVA stabilito in un Paese extra UE	IVA del Paese extra UE	Autofattura da parte del soggetto extra UE (se vi è tale previsione normativa nel Paese extra UE)
	Privato della UE	IVA in Italia	Fattura del prestatore
	Privato extra UE	IVA del Paese extra UE	Verifica nel Paese extra UE degli adempimenti fiscali
Soggetto passivo IVA stabilito in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano (sogg. passivo IVA)	IVA in Italia	<i>Reverse charge</i> da parte del committente italiano
	Italiano privato	IVA del Paese UE ove è "stabilito" il prestatore	Fattura del prestatore
Soggetto passivo IVA stabilito in un Paese extra UE	Italiano privato	IVA in Italia	Fattura con IVA in Italia, previa identificazione diretta (se possibile) o rappresentante fiscale del soggetto extra UE ovvero sistema VOES
	Italiano (sogg. passivo IVA)	IVA in Italia	Autofattura da parte del soggetto italiano

Commercio elettronico diretto (c.d. e-commerce): territorialità IVA – regole dal 1° gennaio 2015

- Dal 1° gennaio 2015 è cambiata la territorialità IVA per i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione o elettronici (c.d. e-commerce ovvero commercio elettronico diretto) effettuati nei confronti di privati, più nel dettaglio con riferimento ai rapporti BtoC.
- Infatti, dal 2015 i citati servizi nei rapporti BtoC sono territorialmente rilevanti ai fini IVA nel Paese del committente privato e non più come accadeva fino al 31 dicembre 2014 nel Paese ove è "stabilito" il prestatore soggetto passivo IVA. Conseguentemente i prestatori "stabiliti" ai fini IVA in Italia nel momento in cui cederanno tali servizi a privati consumatori di altri Paesi della UE dovranno procedere ad applicare l'IVA del Paese ove è residente il committente privato. Di converso i privati italiani nel caso in cui acquistino tali servizi da altri soggetti UE o extra-UE si vedranno applicata sempre l'IVA nazionale pari al 22%.

NB: sul punto l'Agenzia delle Entrate dal 1° ottobre 2014 (per le modalità operative si veda il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 settembre 2014) ha attivato la procedura per l'iscrizione al MOSS ("mini-one shop stop"), che si sostanzia in un regime speciale di applicazione dell'IVA; ciò allo scopo di eliminare, per tali servizi, l'obbligo dei prestatori comunitari di aprire rappresentanze fiscali ovvero identificazioni dirette nei diversi Paesi della UE ove risiedono i propri clienti privati.

Commercio elettronico diretto (c.d. e-commerce): territorialità IVA – regole dal 1° gennaio 2015 (segue)

- Di fatto a decorrere dal 1° gennaio 2015, il regime speciale IVA che fino al 31 dicembre 2014 tornava applicabile ai servizi elettronici nei rapporti BtoC, forniti da prestatori non stabiliti nella UE (VoES), è stato esteso ai servizi di telecomunicazione e di trasmissione telematica di dati ed integrato nel nuovo portale telematico, in applicazione della direttiva 2008/8/Ce: il c.d. MOSS.
- Si precisa, inoltre, che a tale regime potranno aderire anche i soggetti passivi identificati ai fini IVA in uno Stato membro della UE.

NB: nulla cambia, anche dal 1° gennaio 2015, per quanto attiene alle regole in tema di territorialità IVA in merito a tali servizi, se gli stessi avvengono fra soggetti passivi d'imposta (ovvero nei rapporti BtoB).

Commercio elettronico diretto (c.d. e-commerce): territorialità IVA – regole dal 1° gennaio 2015 (segue)

Servizi di telecomunicazioni (si veda art. 6 del Regolamento UE n. 282/2011)	<ul style="list-style-type: none">• Servizi di telefonia fissa e mobile per la trasmissione e la commutazione di voce, dati e video, ecc.• Servizi di telefonia mediante internet• Accesso a internet• ecc.
Servizi prestati tramite mezzi elettronici - commercio elettronico diretto (c.d. e-commerce)	Espressione con la quale si fa riferimento alla vendita di beni attraverso canali informatici, mediante la connessione al sito del produttore-venditore e l'invio del bene acquistato direttamente alla postazione dell'utente (si tratta, fondamentalmente, di software, brani musicali, foto, libri, e simili, riducibili in formato digitale). Il commercio elettronico diretto ai fini IVA rientra nel concetto di "prestazioni di servizi"; in quanto prestazioni di servizi, tali operazioni sono soggette all'obbligo di emissione della fattura. Per le stesse non è quindi possibile beneficiare dell'esonero dall'obbligo di emissione della fattura (come affermato dalla Risoluzione 186/E del 30 settembre 2003 e dalla Risoluzione 274/E del 3 luglio 2008 – Agenzia delle Entrate). Nel caso di operazioni BtoC, secondo la Circolare 98/E del 17 maggio 2000 del Ministero delle Finanze non è neppure possibile l'emissione informatica di scontrini o ricevute fiscali
Servizi di teleradiodiffusione	Servizi che consistono nella fornitura al pubblico di contenuti audio e audiovisivi, come ad esempio programmi radiofonici ovvero televisivi trasmessi attraverso reti di comunicazione da un prestatore di servizi di media, sotto la propria responsabilità editoriale, per l'ascolto ovvero visione simultanei, sulla base di un palinsesto.

Esemplificazione – regole dal 1° gennaio 2015 BtoC

Prestatore	Committente	Regime IVA	Profili operativi
Soggetto passivo IVA stabilito in Italia	Privato della UE	IVA del Paese UE del committente	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fattura del prestatore nazionale assoggettata ad IVA con l'aliquota del Paese UE del committente ✓ Non vi è l'obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT
	Privato extra UE	IVA del Paese extra UE	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fattura del prestatore nazionale fuori campo IVA in Italia ai sensi dell'art. 7-sexies, 1° comma, lett. F del DPR n. 633/1972 ✓ Verifica nel Paese extra UE degli adempimenti fiscali
Soggetto passivo IVA stabilito in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano privato	IVA in Italia	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fattura del prestatore comunitario con IVA in Italia del 22%
Soggetto passivo IVA stabilito in un Paese extra UE	Italiano privato	IVA in Italia	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Fattura con IVA in Italia del 22%

Il MOSS ("Mini one shop stop")

Modalità operative

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 settembre 2014 ha attivato la procedura per l'iscrizione al MOSS ("mini-one shop stop").

NB: la registrazione al MOSS decorre dal 1° giorno del trimestre successivo a quello dell'opzione. Invece, il soggetto passivo che decide di cessare di utilizzare il MOSS deve informare di ciò lo Stato membro di identificazione almeno 15 giorni prima della fine del trimestre solare antecedente a quello nel quale non intende più utilizzare lo stesso. In tal caso, la cessazione ha effetto dal 1° giorno del trimestre successivo.

Il MOSS (segue)

Finalità del MOSS

- Il MOSS ha come fine quello di evitare al prestatore soggetto passivo IVA di dover procedere ad aprire un rappresentante fiscale (ovvero apertura di identificazione diretta IVA) in ogni Paese della UE dove avviene il consumo da parte del committente privato.
- Tale MOSS di fatto rappresenta un regime di semplificazione e lo stesso rappresenta una facoltà da parte del prestatore (tenendo presente che una volta optato per tale regime il prestatore ne è vincolato per un triennio, più precisamente il contribuente è vincolato alla decisione presa per tutto l'anno nel quale l'ha presa e per i due anni successivi). Inoltre, una volta effettuata la scelta di avvalersene, dovrà essere applicato, dall'operatore che ha espresso l'opzione, in tutti i Paesi della UE.
- Con la registrazione al MOSS in un Paese della UE, il prestatore soggetto passivo IVA dovrà procedere a trasmettere, in via telematica, le dichiarazioni IVA trimestrali, fornendo informazioni dettagliate sui servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici prestati a persone che non sono soggetti passivi in altri Paesi della UE (per meglio dire nei Paesi della UE di consumo), e conseguentemente procederà al versamento dell'IVA dovuta. Successivamente le dichiarazioni ricevute in via telematica, così come i versamenti dell'IVA relativi, saranno poi trasmesse dal Paese della UE ove è identificato il prestatore soggetto passivo IVA, ai rispettivi Paesi della UE di consumo mediante una rete di comunicazioni sicura.

Il MOSS (segue)

Soggetti passivi che possono aderire al MOSS

I soggetti che possono utilizzare il nuovo regime del MOSS sono:

- i soggetti passivi stabiliti ai fini IVA nella UE (regime UE);
- soggetti passivi d'imposta stabiliti in un Paese extra-UE (regime non UE).

In linea generale un prestatore oggetto passivo d'imposta che sceglie di utilizzare il regime semplificato MOSS deve registrarsi nel Paese della UE dove lo stesso risulta identificato ai fini IVA ovvero quello in cui abbia la sede principale.

Ciò posto si possono fare le due seguenti distinzioni, con le conseguenti modalità di registrazione:

- **soggetti in regime UE:** il Paese UE dove si dovrà effettuare la registrazione al MOSS sarà quello in cui il soggetto passivo ha fissato la sede principale. Invece, se il soggetto passivo non l'ha fissata nella UE, si prenderà a riferimento il Paese della UE in cui lo stesso disponga di una stabile organizzazione ai fini IVA. Al riguardo si precisa che i soggetti che dispongono di più stabili organizzazioni all'interno della UE potranno scegliere il Paese di una delle stabili organizzazioni come Paese UE di identificazione;
- **soggetti in regime non UE:** il soggetto passivo che "non" ha la sede della sua attività economica o una stabile organizzazione nella UE (né vi è registrato o tenuto a registrarsi), può scegliere un Paese UE come Stato membro di identificazione e da questo gli verrà assegnato un numero individuale identificativo IVA.

NB: in entrambi i casi suesposti, il soggetto passivo IVA potrà avere solo uno Stato membro di identificazione e tutti i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici prestati a persone, che non sono soggetti passivi IVA, dovranno essere dichiarati mediante il MOSS dal contribuente, soggetto passivo, che abbia deciso di avvalersene.

Il MOSS (segue)

Modalità operative di registrazione

Allo scopo di registrarsi al regime facoltativo del MOSS i contribuenti che prestano servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione o elettronici a committenti privati, domiciliati o residenti nella UE, devono registrarsi, in via diretta ed elettronica, attraverso le funzionalità rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Più precisamente:

- i soggetti passivi domiciliati o residenti nel territorio dello Stato, che non hanno stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia, nonché i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione Europea che dispongono di una stabile organizzazione in Italia, forniscono online le informazioni richieste accedendo ai servizi telematici dell'Agenzia;
- i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dalla UE, non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell'Unione, che scelgono di identificarsi in Italia, compilano un modulo online disponibile sul sito delle Entrate, nella sezione a libero accesso redatta in lingua inglese. Dopo le necessarie verifiche, il Centro operativo di Venezia comunica al richiedente, via mail, il numero di identificazione IVA attribuito, il codice identificativo per accedere ai servizi telematici dell'Agenzia, la password di primo accesso, le prime quattro cifre del pin e le istruzioni per completare il processo di registrazione.

Il MOSS (segue)

Fatturazione dal 1° gennaio 2015 per i soggetti che aderiscono al MOSS (per tutte le regole di fatturazione dei singoli Paesi si veda

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm)

In materia di fatturazione i soggetti, che entro il 1° gennaio 2015 aderiranno al nuovo MOSS, dovranno applicare le norme dello Stato membro della UE di consumo.

Conseguentemente tali soggetti passivi IVA dovranno garantire di conoscere le norme pertinenti degli Stati membri in cui prestano servizi ai destinatari. Quindi, non solo dovranno emettere le fatture con la corretta aliquota IVA del Paese della UE di consumo (sul punto si vedano le aliquote IVA ordinarie dei diversi Paesi appartenenti alla UE più avanti riportate) ma dovranno indicare (e qui sta la difficoltà) anche le informazioni relative alle norme degli Stati membri di consumo. Per le regole dei singoli Stati della UE si vedano le regole delineate dalla Commissione Europea).

ALIQUOTE IVA ORDINARIE AD OGGI VIGENTI NEI SINGOLI PAESI DELLA UE (anno 2015)

Stato	Aliquota
Austria	20%
Austria (Jungholz e Mittelberg)	19%
Belgio	21%
Bulgaria	20%
Cipro	19%
Croazia	25%
Danimarca	25%
Finlandia	24%
Francia	19,6%
Germania	19%
Gran Bretagna	20%
Grecia	23%
Irlanda	23%
Italia	22%
Lettonia	21%
Lituania	21%
Lussemburgo	15%
Malta	18%
Olanda	21%
Polonia	23%
Portogallo	23%
Repubblica Ceca	21%
Romania	24%
Slovacchia	20%
Slovenia	20%
Spagna	21%
Svezia	25%
Ungheria	27%

IVA agevolata 4% sugli e-book

- La Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014), all'art. 1, comma 667, ha stabilito che dal 1° gennaio 2015 i libri in formato elettronico rientrano tra i prodotti sottoposti ad aliquota IVA del 4%. Più in dettaglio, si tratta delle pubblicazioni identificate da codice Isbn e veicolate attraverso qualsiasi supporto fisico o tramite mezzi di comunicazione elettronica.

NB: tale aliquota IVA agevolata del 4% vale esclusivamente per le cessioni di e-book territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia.

Il MOSS i punti da ricordare (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.09.2014, n. 122854)

La registrazione al MOSS

Dal 1° ottobre 2014 ai fini dell'adesione facoltativa al MOSS i soggetti passivi che effettuano prestazioni di servizi digitali a committenti (privati consumatori), domiciliati o residenti nell'Unione europea, dovranno effettuare una procedura di registrazione esclusivamente in via diretta ed elettronica compilando un e-form, attraverso le funzionalità rese disponibili sul sito dell'Agenzia delle Entrate in apposita sezione (redatta anche in lingua inglese) raggiungibile al link <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Richiedere/Regimi+Opzionali/MOSS/Registrazione+al+MOSS/>.

Il MOSS i punti da ricordare (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.09.2014, n. 122854) (segue)

Regime UE	<p>I soggetti passivi:</p> <ul style="list-style-type: none"> – domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia – domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato utilizzano le funzionalità disponibili previo inserimento delle credenziali personali. <p>La registrazione viene effettuata on-line, compilando una richiesta telematica, formata da 4 sezioni con le seguenti informazioni:</p>
Dati identificativi e dell'attività	<ul style="list-style-type: none"> – Denominazione, sigla, partita IVA e codice fiscale – Codice attività – Data inizio attività – Sede e domicilio fiscale – Telefono ed indirizzo email – Gruppo IVA (flag) e codice fiscale rappresentante – Data inizio regime (gg/mm/aaaa) – Persona di riferimento contatti (nome e cognome) – Informazioni bancarie (intestatario, BIC ed IBAN) – Siti web
Stabili organizzazioni in paesi UE	<ul style="list-style-type: none"> – Identificativo IVA oppure altro numero fiscale – Paese di attribuzione – Denominazione, indirizzo, città , Stato
Identificazione in paesi UE come soggetto non stabilito	<ul style="list-style-type: none"> – Identificativo IVA – Paese di attribuzione
Precedenti registrazioni in Paesi UE	<ul style="list-style-type: none"> – Identificativo IVA – Paese di attribuzione

Il MOSS i punti da ricordare (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.09.2014, n. 122854) (segue)

Regime non UE	<p>I soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione europea, non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell'Unione, che scelgono di identificarsi in Italia, richiedono la registrazione compilando un modulo on-line:</p> <ul style="list-style-type: none">– disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione a libero accesso– redatto in lingua inglese– composto da 3 sezioni con le seguenti informazioni:
<i>Dati identificativi e dell'attività (business information)</i>	<ul style="list-style-type: none">– Denominazione sociale e nome commerciale– Descrizione attività– Mancanza di identificazione IVA nell'UE (flag)– Website URL– Numero identificativo fiscale nazionale e Stato di identificazione– E-Mail, indirizzo, città e codice postale, Stato
<i>Dati imprenditore individuale (sole trader information)</i>	<ul style="list-style-type: none">– Nome e cognome– Data e luogo di nascita– Sesso
<i>Contatti (contact information)</i>	<ul style="list-style-type: none">– Nome e cognome, data e luogo di nascita, sesso– Recapiti (telefono ed email)– Collegamento (posizione e ruolo) nella società

Il MOSS i punti da ricordare (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.09.2014, n. 122854) (segue)

Decorrenza della registrazione	<p>La registrazione al regime speciale decorre dal 1° giorno del trimestre successivo a quello dell'opzione. Quindi, ad esempio, nel caso in cui si proceda all'iscrizione il 3.02.2015, sarà possibile utilizzare il MOSS dal 1.04.2015.</p> <p>NB: si fa comunque presente che il regolamento comunitario stabilisce che se la prima prestazione di servizi rientrante nel citato regime speciale sia effettuata anteriormente alla data di decorrenza del regime speciale, quest'ultimo si applicherà comunque dalla data in cui è posta in essere la prima fornitura, ma solo a condizione che il soggetto passivo abbia informato lo Stato UE di identificazione che adotterà lo stesso entro il giorno 10 del mese successivo a quello della prima fornitura.</p>
Cessazione dal regime	<p>Il soggetto passivo che decide di cessare di utilizzare il MOSS deve informare di ciò lo Stato UE di identificazione almeno 15gg prima della fine del trimestre solare antecedente a quello nel quale non intende più utilizzare lo stesso. La cessazione ha effetto dal 1° giorno del trimestre successivo.</p>

Il MOSS i punti da ricordare (Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30.09.2014, n. 122854) (segue)

Dichiarazione IVA	<p>Il soggetto passivo UE ovvero extra-UE che abbia optato per il regime speciale in esame è tenuto a presentare la dichiarazione IVA con riferimento ad ogni trimestre, sia nel caso in cui abbia fornito servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione nonché servizi prestati tramite mezzi elettronici sia nel caso contrario.</p> <p>La dichiarazione IVA trimestrale deve contenere i dati relativi ai servizi forniti ai consumatori in ciascun Stato della UE ad opera del soggetto passivo.</p> <p>NB: tale dichiarazione deve essere presentata entro il giorno 20 dalla fine del periodo al quale si riferisce. Nei casi in cui entro 30gg dalla fine del periodo di riferimento il prestatore ometta di inviare la dichiarazione IVA trimestrale lo Stato membro UE di identificazione invia un sollecito. Il contribuente che riceve solleciti per tre trimestri consecutivi e non trasmessa la dichiarazione IVA entro 10gg dall'invio di ciascuno di essi, viene escluso dal MOSS.</p> <p>NB: le dichiarazioni IVA per il mini sportello unico vanno ad aggiungersi a quelle ordinarie inviate da un soggetto passivo al proprio Stato membro di stabilimento conformemente agli obblighi nazionali in materia di IVA.</p>
Pagamento dell'IVA	<p>Il soggetto passivo che aderisce al MOSS paga l'IVA dovuto allo Stato UE nel quale si è identificato, per l'ammontare derivante dalla dichiarazione. Successivamente detto Stato provvede alla distribuzione dell'IVA ai vari Stati membri di consumo, previa trattenuta di una quota pari al 30% fino al 31 dicembre 2016. Tale quota scenderà al 19% dal 1° gennaio 2017.</p>

Certificazione dei corrispettivi

- Il commercio elettronico diretto ai fini IVA rientra nel concetto di "prestazioni di servizi" generiche di cui all'art. 7-ter del DPR n. 633/1972; in quanto prestazioni di servizi, tali operazioni sono soggette all'obbligo di emissione della fattura. Per le stesse non è quindi possibile beneficiare dell'esonero dall'obbligo di emissione della fattura (come affermato dalla Risoluzione 186/E del 30 settembre 2003 e dalla Risoluzione 274/E del 3 luglio 2008 – Agenzia delle Entrate). Nel caso di operazioni B2C, secondo la Circolare 98/E del 17 maggio 2000 del Ministero delle Finanze non è neppure possibile l'emissione informatica di scontrini o ricevute fiscali.

NB: ad oggi (inizi 2015) è in discussione un D.lgs. che dovrebbe prevedere che per le operazioni per cui ci si avvale del MOSS dovrebbe venir meno l'obbligo di fatturazione. Fin tanto che tale decreto non troverà la "luce" anche le operazioni nel MOSS dovranno essere fatturate regolarmente, applicando le disposizioni del Paese ove si trova il committente privato comunitario.

DO**TT.** **CO****MM.** **STEFANO SETTI**

**Identificazione IVA soggetti
non residenti:
rappresentante fiscale e
identificazione diretta**

Rappresentante fiscale

In base all'art. 17 co. 3 del DPR 633/72, la nomina del rappresentante fiscale è obbligatoria qualora il soggetto non residente, che non sia già identificato ai fini IVA in Italia direttamente (ex art. 35-ter del DPR 633/72), effettui nel territorio dello Stato cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di:

- cessionari o committenti italiani che non agiscono nell'esercizio d'impresa o di arte o professione;
- cessionari o committenti non residenti, anche se soggetti passivi (ris. Agenzia delle Entrate 25.8.2010 n. 89).

NB: la nomina del rappresentante fiscale in Italia resta preclusa quando il soggetto non residente ivi possiede una stabile organizzazione (art. 17 co. 3 del DPR 633/72).

Responsabilità solidale del rappresentante fiscale

- In base all'art. 17 co. 3 del DPR 633/72, il rappresentante fiscale risponde il solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di IVA.
- La responsabilità solidale è limitata alle operazioni, territorialmente rilevanti in Italia, compiute dal rappresentato estero per il suo tramite (ris. Agenzia delle Entrate 4.3.2002 n. 66); per questa ragione, al rappresentante fiscale è attribuita una soggettività passiva parziale (Cass. 12.7.2001 n. 9449).
- Dal punto di vista civilistico, il rappresentante fiscale agisce come mandatario.
- Benché non espressamente estesa agli obblighi "formali", la solidarietà passiva s'intende riferita sia al versamento dell'imposta, sia all'adempimento degli altri obblighi, di carattere "formale", relativi però alle sole operazioni che il soggetto non residente ha effettuato avvalendosi del rappresentante. Questa conclusione è supportata dalla posizione espressa dalla Corte di Giustizia (sent. 19.2.2009 causa C-1/08), secondo cui "il meccanismo della rappresentanza ha unicamente lo scopo di consentire al Fisco di avere un interlocutore nazionale quando il soggetto passivo è stabilito all'estero".

NB: La responsabilità solidale in oggetto si riferisce al solo periodo temporale coperto dal mandato, dovendosi escludere la solidarietà passiva per le eventuali violazioni commesse dai rappresentanti precedentemente nominati (Cass. 13.8.2004 n. 15848).

Modalità di nomina del rappresentante fiscale

- Il rappresentante fiscale deve essere nominato nelle forme previste dell'art. 1 co. 4 del DPR 10.11.97 n. 441.
- Secondo l'Amministrazione finanziaria, il rapporto di rappresentanza fiscale deve risultare, in via alternativa (C.M. 23.2.94 n. 13-VII-15-464, § B.8): da atto pubblico; da scrittura privata registrata; da lettera annotata, in data anteriore all'effettuazione della prima operazione, in apposito registro (mod. VI) presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante. L'ufficio, ai fini della registrazione, può esigere: che la traduzione in lingua italiana della lettera di nomina redatta in lingua straniera sia asseverata, prestando cioè giuramento davanti ad un pubblico ufficiale (es. notaio); l'apposizione dell'Apostille; il certificato di "good standing" della società estera.
- In base all'art. 17 co. 3 del DPR 633/72, la nomina del rappresentante fiscale è comunicata alla controparte anteriormente all'effettuazione dell'operazione, da individuare - come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2011 n. 45/E (§ 2) - secondo i criteri di cui: all'art. 6 del DPR 633/72, per le operazioni interne, comprese le cessioni all'esportazione, e le cessioni intracomunitarie; all'art. 39 del DL 331/93, per gli acquisti intracomunitari di beni; all'art. 201 del regolamento CEE 12.10.92 n. 2913 (codice doganale comunitario), per le importazioni.
- L'obbligo di annotazione della lettera di nomina nel registro in esame prescinde dalla tipologia di attività esercitata dal rappresentato estero. Pertanto, il suddetto obbligo ricorre anche nel caso in cui l'attività svolta si sostanzia nell'effettuazione di prestazioni di servizi (R.M. 11.7.96 n. 114/E).
- La lettera di nomina deve essere presentata all'ufficio delle Entrate contestualmente alla richiesta di attribuzione del numero di partita IVA (R.M. 114/E/96); se il rappresentato estero non è una persona fisica occorre utilizzare il modello AA7/10. In difetto, si concretizza non già la tardiva comunicazione all'ufficio dell'avvenuta nomina del rappresentante fiscale, bensì un'ipotesi di mancata nomina del medesimo.
- Sulle modalità di recupero dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati in data anteriore alla nomina del rappresentante si rinvia alle ris. Agenzia delle Entrate 12.9.2002 n. 301 e 1.3.2005 n. 31.
- A sua volta, l'ufficio deve provvedere all'annotazione della lettera di nomina contestualmente alla sua ricezione, rilasciando all'interessato idonea documentazione attestante l'avvenuta annotazione nel registro mod. VI (R.M. 29.1.98 n. 3/E).

Modalità di nomina del rappresentante fiscale

(segue)

- Il rappresentante fiscale deve essere nominato nelle forme previste dell'art. 1 co. 4 del DPR 10.11.97 n. 441.
- Secondo l'Amministrazione finanziaria, il rapporto di rappresentanza fiscale deve risultare, in via alternativa (C.M. 23.2.94 n. 13-VII-15-464, § B.8): da atto pubblico; da scrittura privata registrata; da lettera annotata, in data anteriore all'effettuazione della prima operazione, in apposito registro (mod. VI) presso l'ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante. L'ufficio, ai fini della registrazione, può esigere: che la traduzione in lingua italiana della lettera di nomina redatta in lingua straniera sia asseverata, prestando cioè giuramento davanti ad un pubblico ufficiale (es. notaio); l'apposizione dell'Apostille; il certificato di "good standing" della società estera.
- In base all'art. 17 co. 3 del DPR 633/72, la nomina del rappresentante fiscale è comunicata alla controparte anteriormente all'effettuazione dell'operazione, da individuare - come precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate 12.10.2011 n. 45/E (§ 2) - secondo i criteri di cui: all'art. 6 del DPR 633/72, per le operazioni interne, comprese le cessioni all'esportazione, e le cessioni intracomunitarie; all'art. 39 del DL 331/93, per gli acquisti intracomunitari di beni; all'art. 201 del regolamento CEE 12.10.92 n. 2913 (codice doganale comunitario), per le importazioni.

Modalità di nomina del rappresentante fiscale

(segue)

- L'obbligo di annotazione della lettera di nomina nel registro in esame prescinde dalla tipologia di attività esercitata dal rappresentato estero. Pertanto, il suddetto obbligo ricorre anche nel caso in cui l'attività svolta si sostanzia nell'effettuazione di prestazioni di servizi (R.M. 11.7.96 n. 114/E).
- La lettera di nomina deve essere presentata all'ufficio delle Entrate contestualmente alla richiesta di attribuzione del numero di partita IVA (R.M. 114/E/96); se il rappresentato estero non è una persona fisica occorre utilizzare il modello AA7/10. In difetto, si concretizza non già la tardiva comunicazione all'ufficio dell'avvenuta nomina del rappresentante fiscale, bensì un'ipotesi di mancata nomina del medesimo.
- Sulle modalità di recupero dell'IVA assolta sugli acquisti effettuati in data anteriore alla nomina del rappresentante si rinvia alle ris. Agenzia delle Entrate 12.9.2002 n. 301 e 1.3.2005 n. 31.
- A sua volta, l'ufficio deve provvedere all'annotazione della lettera di nomina contestualmente alla sua ricezione, rilasciando all'interessato idonea documentazione attestante l'avvenuta annotazione nel registro mod. VI (R.M. 29.1.98 n. 3/E).

Identificazione diretta

I soggetti non residenti che, ai sensi dell'art. 35-ter del DPR 633/72, intendono assolvere direttamente gli obblighi od esercitare i diritti in materia di IVA nel territorio dello Stato italiano devono farne dichiarazione all'ufficio competente, prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema. A tal fine, occorre utilizzare il modello ANR/3.

NB: al pari del rappresentante fiscale, anche l'identificazione diretta ha carattere meramente strumentale, sicché non è necessario farvi ricorso quando l'operazione (attiva o passiva) può essere realizzata direttamente tra le controparti "principali" (ris. Agenzia delle Entrate 19.11.2008 n. 447/E).

Alternatività identificazione diretta e rapp. fiscale

- L'identificazione diretta è alternativa rispetto alla nomina del rappresentante fiscale. Di conseguenza, il soggetto non residente già identificato nel territorio dello Stato mediante un proprio rappresentante, per potersi registrare direttamente ai fini IVA ai sensi del citato art. 35-ter, deve previamente estinguere la partita IVA accesa per il tramite del rappresentante fiscale.
- A tal fine, occorre presentare la dichiarazione di cessazione di cui all'art. 35 del DPR 633/72, redatta (circ. Agenzia delle Entrate 6.9.2002n. 289/E): sul modello AA7/10, per le persone giuridiche; ovvero sul modello AA9/10, per le persone fisiche.

Alternatività identificazione diretta e rapp. Fiscale (segue)

- L'identificazione diretta è alternativa rispetto alla nomina del rappresentante fiscale. Di conseguenza, il soggetto non residente già identificato nel territorio dello Stato mediante un proprio rappresentante, per potersi registrare direttamente ai fini IVA ai sensi del citato art. 35-ter, deve previamente estinguere la partita IVA accesa per il tramite del rappresentante fiscale.
- A tal fine, occorre presentare la dichiarazione di cessazione di cui all'art. 35 del DPR 633/72, redatta (circ. Agenzia delle Entrate 6.9.2002n. 289/E): sul modello AA7/10, per le persone giuridiche; ovvero sul modello AA9/11, per le persone fisiche.

Soggetti che possono identificarsi direttamente

- Possono avvalersi dell'identificazione diretta esclusivamente i soggetti passivi identificati ai fini IVA all'interno dell'UE (ris. Agenzia delle Entrate 5.12.2003 n. 220/E). Tra lo Stato italiano e i Paesi/territori "terzi" non sussistono infatti, attualmente, accordi o strumenti giuridici che disciplinino la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta.

Ufficio competente e modello ANR/3

- Con provv. Agenzia delle Entrate 30.12.2005, la competenza a gestire i rapporti con i soggetti non residenti che si identificano direttamente in Italia, prima attribuita all'ufficio di Roma 6, è stata devoluta al Centro operativo di Pescara.
- Con provv. Agenzia delle Entrate 28.12.2009 è stato approvato il nuovo modello ANR/3 (con le relative istruzioni) che i soggetti non residenti devono utilizzare, dall'1.1.2010, in sostituzione del precedente modello ANR/2, per identificarsi direttamente, ai fini IVA, in Italia; lo stesso modello deve essere utilizzato anche, dai soggetti non residenti, per comunicare la variazione dati o la cessazione attività.

Termini di presentazione del modello ANR/3

- Il modello deve essere presentato: ai fini dell'identificazione diretta, in data anteriore rispetto a quella di effettuazione delle operazioni territorialmente rilevanti in Italia agli effetti dell'IVA; in caso di variazione dei dati precedentemente comunicati da parte dei soggetti già identificati direttamente, entro 30 giorni dalla data in cui si è verificata la variazione oggetto di comunicazione; in caso di cessazione dell'attività nello Stato estero di stabilimento, ovvero nell'ipotesi di estinzione del soggetto non residente avvenuta a seguito di trasformazione, entro 30 giorni dalla data in cui si è verificata l'estinzione.

Attribuzione partita IVA

- A seguito della presentazione del modello per la dichiarazione di identificazione diretta, viene attribuito al richiedente il numero di partita IVA. Quest'ultimo deve essere: indicato in tutti gli atti rilevanti ai fini del tributo; utilizzato per le operazioni in relazione alle quali viene adottato il sistema dell'identificazione diretta.

DO**TT.** **CO****MM.** **STEFANO SETTI**

Comunitaria 2010

***Momento di effettuazione delle
prestazioni di servizi con l'estero***

Comunitaria 2010 – Momento di effettuazione

L'art. 8, comma 2 della Legge n. 217 del 15 dicembre 2011 (c.d. Legge comunitaria 2010), intervenendo e modificando l'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, ha stabilito che a decorrere **dal 17 marzo 2012**, le prestazioni di servizi c.d. "generiche" di cui all'art. 7-ter del decreto IVA, si considerano effettuate nel momento in cui le stesse sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi nel caso in cui le stesse siano rese:

- da un soggetto passivo IVA non stabilito in Italia (sia esso UE o extra-UE) a un soggetto passivo IVA stabilito in Italia;

ovvero

- da un soggetto passivo IVA stabilito in Italia a un soggetto passivo stabilito in altro Paese della UE (**NB: dal 1° gennaio 2013 tale regole torna applicabile anche alle prestazioni di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 effettuate nei confronti di soggetti extra-UE, per le quali vi è l'obbligo di emissione della fattura**).

Comunitaria 2010 – Momento di effettuazione *(segue)*

Nel caso in cui venga pagato in tutto o in parte il corrispettivo prima dell'ultimazione della prestazione, ovvero della maturazione del corrispettivo se la prestazione ha carattere periodico o continuativo, la prestazione si considera in ogni caso effettuata alla data del pagamento limitatamente all'importo pagato.

Inoltre, se le stesse prestazioni sono 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 (in tale ultima ipotesi torneranno applicabili i chiarimenti forniti dalla Circolare n. 37/E/2011 in tema di territorialità IVA).

Comunitaria 2010 – Momento di effettuazione *(segue)*

Esaminando nel dettaglio la nuova disposizione normativa, che è stata introdotta per esigenze di adeguamento alla normativa comunitaria, si evince che la deroga al criterio generale secondo cui le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, o se anteriormente a tale momento, all'atto dell'emissione della fattura, non si applica:

- alle prestazioni di servizi rese tra soggetti stabiliti in Italia;
- alle prestazioni di cui all'art. 7-*quater* e 7-*quinqies* del D.P.R. n. 633/1972.

Per meglio dire alle prestazioni di servizi relativi:

- i. a beni immobili;
- ii. al trasporto di passeggeri;
- iii. alla ristorazione ed al catering;
- iv. alla locazione/noleggio a breve termine di mezzi di trasporto;
- v. all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, ecc.

Problematicità operative e possibili soluzioni

Sulla base di quanto scritto si desume che la nuova disposizione può comportare non pochi problemi operativi, in considerazione del fatto che non sempre risulta agevole individuare il momento di ultimazione della prestazione.

Al riguardo si precisa che né il D.P.R. n. 633/1972 né il Regolamento UE n. 282/2011 stabiliscono cosa si debba intendere con “ultimazione” del servizio.

Da ultimo l’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013 è tornata sull’argomento fornendo importanti chiarimenti.

I chiarimenti della Circolare n. 16/E/2013

- È stato ricordato che secondo quanto stabilito dalla Comunitaria 2010, che ha riformulato il 6° comma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 (c.d. "generiche") fornite a/da soggetti passivi IVA non "stabiliti" in Italia (UE o extra-UE), si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero se di carattere periodico e continuativo alla data di maturazione del corrispettivo, a meno che non avvenga un pagamento anticipato anche parziale. È al verificarsi di questi eventi che decorre l'obbligo di emissione della fattura ovvero l'obbligo di procedere a *reverse charge* (prestazione UE) ovvero a quello di emissione dell'autofattura (prestazione extra-UE);
- nell'ipotesi di prestatore soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia, è da ritenersi che la ricezione della fattura emessa da quest'ultimo possa essere assunta quale indice dell'effettuazione dell'operazione (a prescindere dal pagamento del relativo corrispettivo). Ne consegue che la ricezione della fattura soddisfi il concetto di "ultimazione" del servizio. Conseguentemente la fattura ricevuta dal prestatore comunitario deve essere "integrata" (c.d. *reverse charge*) ai sensi dell'art. 46 del D.L. n. 331/1993 e registrata a norma del successivo art. 47 (al riguardo si vedano anche i chiarimenti forniti dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 35/E del 20 settembre 2012, con la quale è stato precisato che come momento di effettuazione può essere preso a riferimento il ricevimento della fattura da parte del soggetto passivo IVA comunitario);

I chiarimenti della Circolare n. 16/E/2013 *(segue)*

- medesime considerazioni del punto precedente valgono anche nel caso in cui il prestatore sia un soggetto passivo d'imposta "stabilito" in un Paese extra-UE. Infatti, anche in tale caso, la ricezione di un qualunque documento, mirato a certificare l'operazione resa, costituisce indice di ultimazione dell'operazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'autofattura dal parte del committente soggetto passivo IVA "stabilito" in Italia;
- nel caso in cui all'interno dei contratti a prestazione "unica" compiuti in un arco temporale lungo sia previsto che, prima che finisca la prestazione, debbano essere corrisposti pagamenti parziali anticipati, il versamento del corrispettivo costituisce il momento in cui l'IVA diviene esigibile, limitatamente all'importo pagato (con i conseguenti obblighi di fatturazione, registrazione e versamento);

I chiarimenti della Circolare n. 16/E/2013 *(segue)*

- nel caso in cui la prestazione sia ultimata, ma il corrispettivo non sia ancora determinabile secondo le previsioni contrattuali, assumerà rilevanza il momento in cui si realizzeranno gli elementi che permettono di determinare il corrispettivo;
- qualora vi sia uno sfasamento temporale tra ultimazione della prestazione e conoscenza dell'ultimazione stessa da parte del committente, saranno i documenti scambiati tra le parti, sulla base delle risultanze contrattuali, che determineranno le tempistiche di effettuazione dell'operazione;
- in presenza di contratti relativi a prestazioni di servizi a carattere periodico e continuativo di durata superiore a un anno, quando non sia già maturato un corrispettivo anche parziale, le prestazioni si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare (e non al momento della maturazione del corrispettivo – sul punto si vedano i chiarimenti forniti dalla Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011);
- il committente nazionale non è sanzionato né per l'anticipata integrazione della fattura ricevuta dal prestatore comunitario, né per l'anticipata emissione dell'autofattura. Questo sia nel caso di ricezione anticipata della fattura emessa dal prestatore comunitario sia nel caso di obiettive condizioni di incertezza nell'individuazione del momento di conclusione dell'operazione, purché non vengano riscontrati abusi.

Tabella di sintesi

17 marzo 2012: nuove regole sul momento di effettuazione

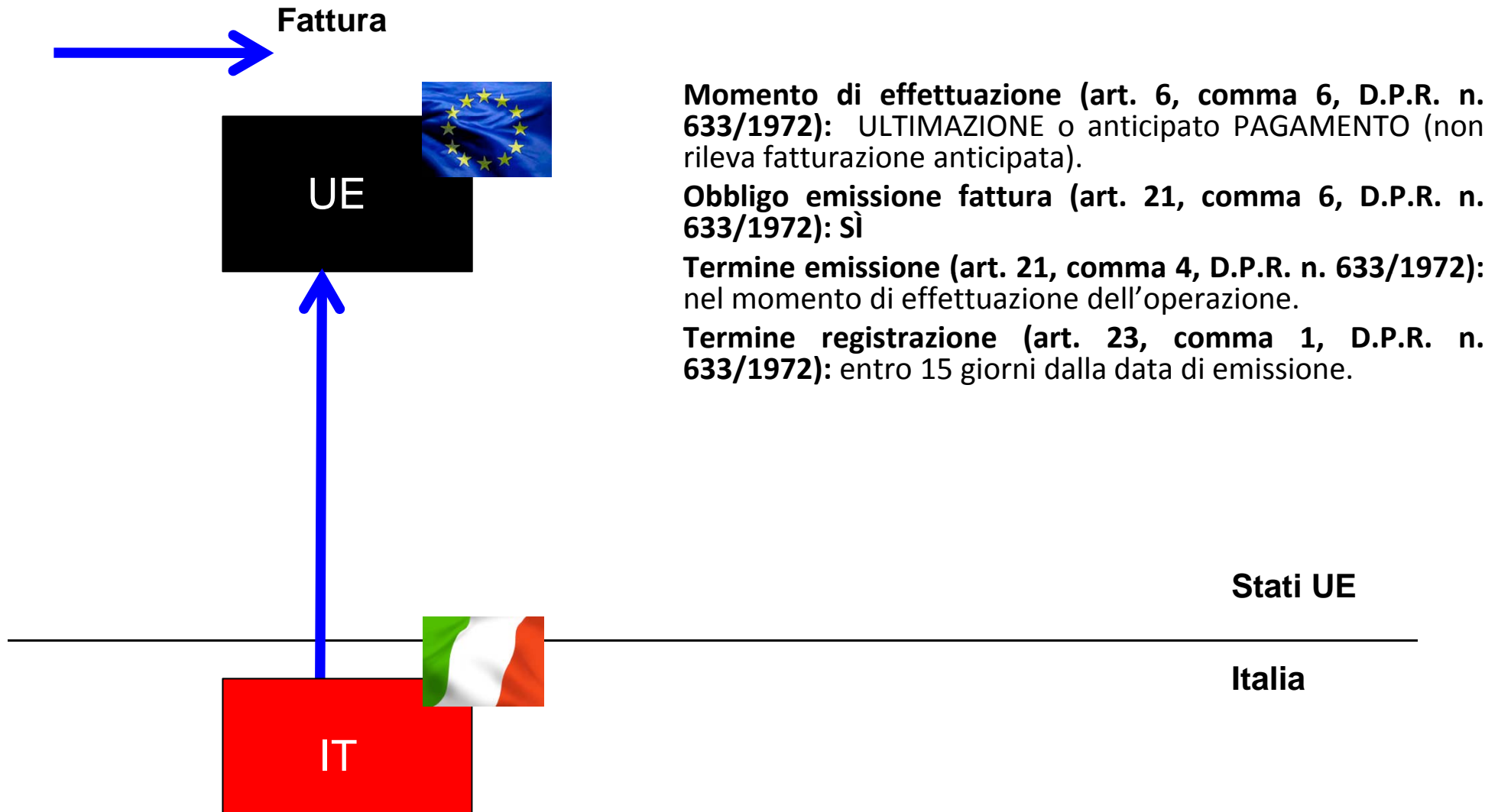
<u>Soggetti</u>	<u>Regole</u>
<ul style="list-style-type: none">▪ Prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 rese tra soggetto stabilito in Italia e soggetto estero (UE o extra-UE)	Si considerano effettuate nel momento in cui le stesse sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se le stesse prestazioni, sono 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.
<ul style="list-style-type: none">▪ Prestazioni di servizi (tutte) rese tra soggetti stabiliti in Italia▪ Prestazioni di cui all'art. 7-quater e 7-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 rese tra soggetto stabilito in Italia e soggetto estero (UE o extra-UE)	Nulla cambia. Quindi, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, o se anteriormente a tale momento, all'atto dell'emissione della fattura.

Comunitaria 2010 – obbligo di *reverse charge*

Si ricorda che a decorrere dal 17 marzo 2012 gli obblighi di fatturazione e di registrazione per le prestazioni “generiche” di cui all’art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972 rese da soggetti passivi stabiliti in altro Stato UE nei confronti di soggetti passivi italiani, sono adempiuti dai committenti soggetti passivi residenti secondo le stesse regole previste per gli acquisti intracomunitari di beni (c.d. *reverse charge*). Conseguentemente la fattura deve essere “integrata” ai sensi dell’art. 46 del D.L. 331/1993 e registrata a norma del successivo art. 47 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Sul punto si fa presente che a livello nazionale la Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011 aveva previsto la possibilità di utilizzo del *reverse charge* invece che dell’autofattura. Ne consegue che dal 17 marzo 2012 per le prestazioni “generiche” non è più possibile utilizzare il sistema dell’autofattura (più avanti si evidenzierà il fatto che dal 1° gennaio 2013 è esteso l’obbligo di integrazione della fattura ricevuta da prestatore/cedente stabilito in altro Paese della UE, anche alle compravendite di beni e ai servizi non generici).

NB: nel caso in cui il prestatore sia "stabilito" in un Paese extra UE il committente "stabilito" in Italia, per assolvere all'inversione contabile, dovrà emettere apposita autofattura (quindi, in tal caso non potrà avvalersi del *reverse charge*).

Prestazioni di servizi generici (art. 7-ter, DPR n. 633/1972) rese a soggetti passivi UE fino al 31.12.2012



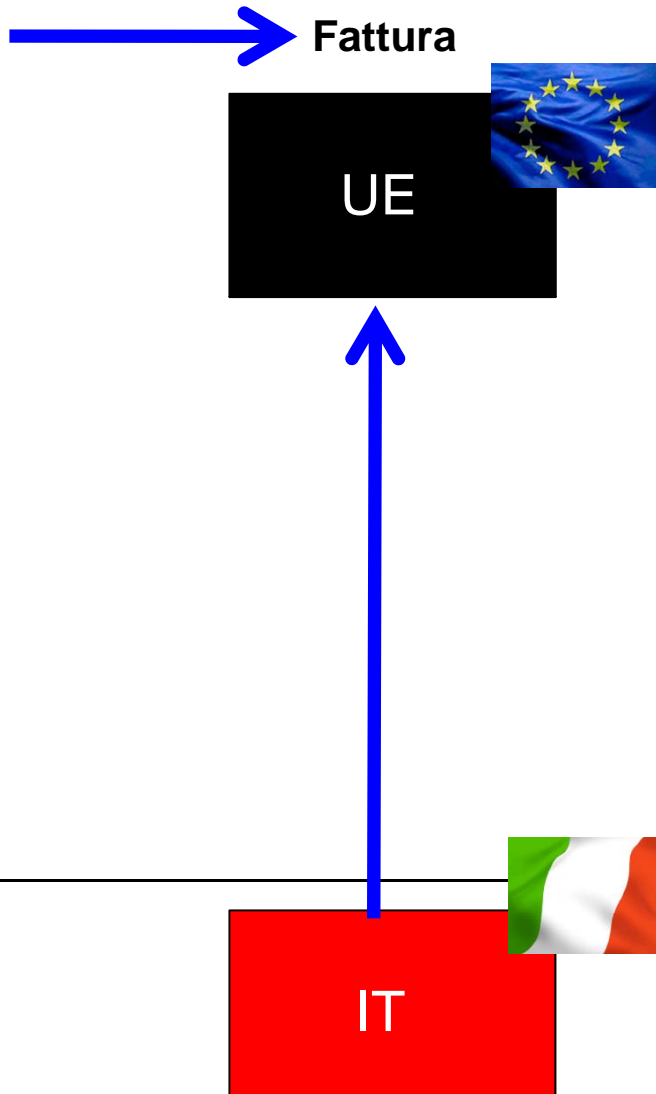
Momento di effettuazione (art. 6, comma 6, D.P.R. n. 633/1972): ULTIMAZIONE o anticipato PAGAMENTO (non rileva fatturazione anticipata).

Obbligo emissione fattura (art. 21, comma 6, D.P.R. n. 633/1972): Sì

Termine emissione (art. 21, comma 4, D.P.R. n. 633/1972): nel momento di effettuazione dell'operazione.

Termine registrazione (art. 23, comma 1, D.P.R. n. 633/1972): entro 15 giorni dalla data di emissione.

Prestazioni di servizi generici (art. 7-ter, DPR n. 633/1972) rese a soggetti passivi UE dall'1.1.2013



Momento di effettuazione (art. 6, comma 6, D.P.R. n. 633/1972): ULTIMAZIONE o anticipato PAGAMENTO (non rileva fatturazione anticipata).

Obbligo emissione fattura (art. 21, comma 6-bis, lett a), D.P.R. n. 633/1972): Sì, ma solo se il soggetto passivo UE è anche debitore d'imposta + annotazione "inversione contabile" .

Termine emissione (art. 21, comma 4, lett c), D.P.R. n. 633/1972): entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Termine registrazione (art. 23, comma 1, D.P.R. n. 633/1972): entro il termine di emissione con riferimento a mese di effettuazione.

Presentazione elenchi INTRASTAT.

Stati UE

Italia

DO**TT.** **CO****MM.** **STEFANO SETTI**

Modifiche alle norme IVA in materia
di fatturazione

***D.Lgs. n. 216/2012 di attuazione
della Direttiva 2010/45/UE***

La nuova fattura dal 1° gennaio 2013

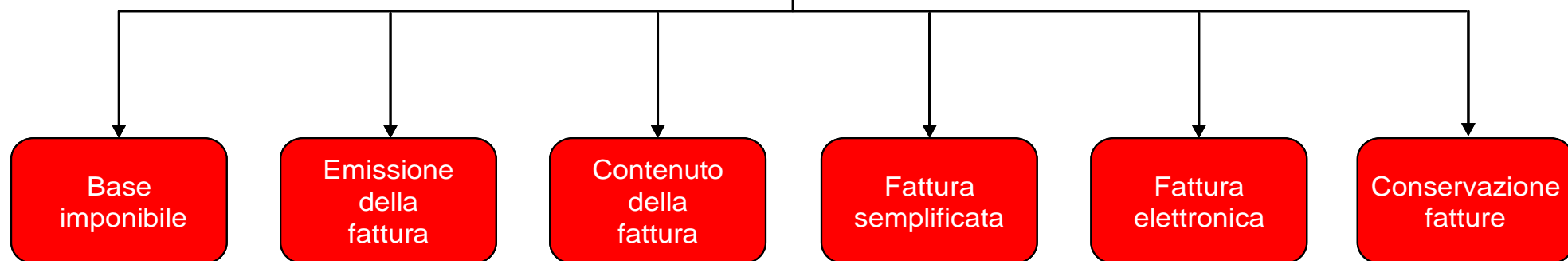
La Legge di Stabilità 2013 - Legge 24 dicembre 2012 n. 228 - G.U. 29 dicembre 2012, n. 302 - S.O. n. 212, contenente, tra le altre, le disposizioni modificative del D.P.R. n. 633/1972 e del D.L. n. 331/1993, finalizzate a recepire nell'ordinamento nazionale le misure previste dalla Direttiva n. 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010, ha stabilito, con decorrenza 1° gennaio 2013, le nuove modalità con riferimento alle norme in materia di fatturazione. **Da ultimo si segnala che l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013 ha fornito dei chiarimenti in merito alla portata delle novità normative.**

L'intento perseguito a livello europeo è quello di:

- **ridurre gli oneri amministrativi a carico delle imprese attraverso la predisposizione di norme condivise e meno complesse.** Di fatto l'obiettivo è quello di creare un insieme di norme armonizzate in tema di fatturazione riducendo le opzioni lasciate agli Stati membri;
- **favorire le PMI con l'introduzione di documenti semplificati e la contabilità per cassa;**
- **diffondere la fattura elettronica;**
- **far venire meno le frodi IVA in ambito comunitario.**

La nuova fattura dal 1° gennaio 2013 *(segue)*

Le nuove regole riguardano:



Le novità in pillole

- Obbligo di indicazione all'interno della fattura del numero di partita IVA ovvero del codice fiscale del committente/cessionario (il codice fiscale risulta obbligatorio solo nel caso in cui il committente/cessionario sia un privato residente in Italia).
- Obbligo di inversione contabile (ovvero *reverse charge*) con integrazione della fattura ricevuta da prestatore/cedente "stabilito" in altro Paese della UE.
- Introduzione della fattura semplificata per le transazioni di importo non superiore ad euro 100 (tale limite, ad opera di apposito decreto ministeriale, potrà essere innalzato ad euro 400).
- Vi è più tempo per la fatturazione delle operazioni intracomunitarie, per le quali il documento dovrà essere emesso entro il giorno 15 del mese successivo all'effettuazione.
- Introdotta la fatturazione differita anche per le prestazioni di servizi.
- Obbligo di emissione della fattura per tutte le operazioni localizzate fuori dell'UE, nonché per molte di quelle localizzate in altri Paesi UE.
- Più facile il ricorso alla fattura elettronica, la cui autenticità potrà essere garantita con ogni sistema idoneo.

Contenuto della fattura

Le novità da segnalare sono le seguenti:

- **la fattura deve contenere l'indicazione di un numero progressivo che la identifichi in modo univoco.** Al fine di evitare una applicazione non corretta da parte degli operatori, la R.M. n. 1 del 10 gennaio 2013 è intervenuta sull'argomento precisando che a decorrere dal 1° gennaio 2013 *“è compatibile con l'identificazione univoca prevista dalla formulazione attuale della norma qualsiasi tipologia di numerazione progressiva che garantisca l'identificazione univoca della fattura, se del caso, anche mediante riferimento alla data della fattura stessa”*. Con il documento di prassi citato l'Agenzia fa presente che possono essere adottate dagli operatori principalmente due tipologie di numerazione progressiva.

- al fine di dimostrare l'univocità della numerazione, gli operatori possono utilizzare una numerazione progressiva che non si “azzerà” all'inizio di ciascun anno solare:

- a decorrere dal 1° gennaio 2013 gli operatori possono utilizzare una numerazione progressiva, che inizi dal numero 1, proseguendo ininterrottamente fino alla cessazione dell'attività ovvero

- dal 1° gennaio 2013 gli operatori possono utilizzare la progressione dell'ultima fattura del 2012 (ancorché la numerazione non parta dalla n. 1), proseguendo ininterrottamente fino alla cessazione dell'attività. Ad esempio, se l'ultima fattura è stata emessa nel 2012 con il n. 200, la prima fattura del 2013 andrà emessa con il n. 201.

- è consentito l'azzeramento della numerazione progressiva all'inizio di ciascun anno solare, così come accadeva prima delle modifiche del 1° gennaio 2013. Infatti, la stessa Agenzia precisa che *“qualora risulti più agevole, il contribuente può continuare ad adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare, in quanto l'identificazione univoca della fattura è, anche in tal caso, comunque garantita dalla contestuale presenza nel documento della data che, in base alla lettera a) del citato articolo 21, costituisce un elemento obbligatorio della fattura”*.

Contenuto della fattura *(segue)*

- È sempre obbligatoria l'indicazione del numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente, sia esso stabilito in Italia ovvero in un altro Stato membro dell'Unione europea. La Circolare n. 12/E/2013 ha chiarito che nel caso di acquisto di beni/servizi ad uso promiscuo nella fattura dovrà essere riportata la partita IVA del cessionario/committente. Infatti, solo in tal caso il cessionario/committente soggetto passivo IVA potrà detrarre l'IVA afferente (la quota parte dell'uso promiscuo) l'utilizzo nella propria attività.

In base alla nuova formulazione del comma 6 dell'art. 21, occorre indicare sulla fattura specifiche annotazioni quando si tratta di operazioni non soggette, non imponibili o esenti.

Contenuto della fattura *(segue)*

In particolare si stabilisce che *“La fattura è emessa anche per le tipologie di operazioni sotto elencate e contiene, in luogo dell’ammontare dell’imposta, le seguenti annotazioni con l’eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale:*

- *cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all’imposta a norma dell’art. 7-bis, comma 1, con l’annotazione “operazione non soggetta”;*
- *operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8-bis, 9 e 38-quater, con l’annotazione “operazione non imponibile”;*
- *operazioni esenti di cui all’art. 10, eccetto quelle indicate al n. 6), con l’annotazione “operazione esente”;*
- *operazioni soggette al regime del margine previsto dal D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla L. 22 marzo 1995, n. 85, con l’annotazione, a seconda dei casi, “regime del margine – beni usati”, “regime del margine – oggetti d’arte” o “regime del margine – oggetti di antiquariato o da collezione”;*
- *operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine previsto dall’art. 74-ter, con l’annotazione “regime del margine – agenzie di viaggio”.*

Emissione della fattura

Si stabilisce che *“la fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all’atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”*.

Viene pertanto recepito il principio comunitario della parità di trattamento tra le fatture cartacee e quelle elettroniche.

Dal 1° gennaio 2013 è ampliato l’obbligo di emissione della fattura per le operazioni territorialmente non rilevanti ai fini IVA, limitato fino al 31 dicembre 2012, alle sole prestazioni di servizi di cui all’art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, rese nei confronti di committenti stabiliti in un altro Stato membro della UE. Ne consegue che dal 1° gennaio 2013 sono oggetto di fatturazione anche le cessioni di beni e le prestazioni non territoriali ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972 effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori dell’imposta in un altro Stato della UE ovvero nei confronti di soggetti extra UE.

NB. Nelle ipotesi sopra individuate, la fattura dovrà riportare la dicitura *“inversione contabile”* quando il cessionario/committente è stabilito nell’UE, ovvero se extra UE la dicitura *“operazione non soggetta”*.

Emissione della fattura *(segue)*

NB con riferimento alle cessioni intracomunitarie di beni di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993 la Circolare n. 12/E/2013 ha precisato che per la fatturazione di tali operazioni, al posto dell'ammontare dell'imposta va indicato il titolo di non imponibilità con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale. Ne consegue che per tali cessioni intracomunitarie non vi sarà l'obbligo di indicazione anche della dicitura "inversione contabile".

NB Dal 1° gennaio 2013 è stato esteso l'obbligo di integrazione della fattura (c.d. *reverse charge* - che dal 17 marzo al 31 dicembre 2012 era previsto unicamente per le prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972), ricevuta da prestatore/cedente stabilito in altro Paese della UE, anche alle compravendite di beni e ai servizi non generici. Più nel dettaglio si tratta degli acquisti di beni su territorio nazionale da soggetto UE non stabilito in Italia e delle prestazioni di servizi di cui agli artt. da 7-quater a 7-septies del D.P.R. n. 633/1972 che prevedono delle regole diverse da quella generale BtoB che stabilisce l'assoggettamento ad IVA nel luogo di stabilimento del committente soggetto passivo IVA.

Emissione della fattura *(segue)*

Cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate in Italia da soggetti non ivi “stabiliti” a soggetti passivi IVA in Italia

Extra-UE

UE

Stati UE o extra-UE

Territorialità IVA - Italia

Italia

Autofattura

Obbligo di ricorso al sistema dell'autofattura, anche nel caso di emissione di un documento (che non ha alcuna valenza ai fini IVA) da parte del prestatore/cedente estero

Reverse charge

Obbligo di ricorso generalizzato al sistema del *reverse charge* ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n. 331/1993

Emissione della fattura *(segue)*

Dal 1° gennaio 2013 anche le prestazioni prive del presupposto della territorialità, ma soggette all'obbligo di fatturazione, concorreranno alla realizzazione del volume d'affari.

NB: di fatto tali operazioni “non soggette” ad IVA per carenza del requisito territoriale ha l'effetto di aumentare il volume d'affari dei contribuenti che effettuano tali operazioni con riflessi:

- sul diritto di accesso al rimborso IVA;
- sull'accesso al regime contabile semplificato;
- ecc.

NB: così come disposto a livello normativo, l'aumento del volume d'affari non incide sul plafond degli esportatori abituali.

Emissione della fattura *(segue)*

Per quanto concerne alcune fattispecie derogatorie rispetto al criterio generale dell'emissione della fattura al momento dell'effettuazione dell'operazione, già previste dalla disposizione previgente, è stata disposta:

- l'introduzione della fattura differita anche per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nel corso dello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto. Ne discende che può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime, anche se l'imposta deve essere liquidata con riferimento al mese precedente.

NB: ne consegue che, ad esempio, se nel mese di gennaio 2013 sono state effettuate 20 prestazioni di servizi (pagate nel mese di gennaio), nei confronti di un medesimo cliente, il prestatore potrà emettere fattura differita entro e non oltre il 15 febbraio 2013 tenendo comunque presente che le stesse concorreranno nella liquidazione del mese di gennaio (e per meglio dire nel mese in cui si considerano effettuate ai fini IVA – art. 6 del D.P.R. n. 633/1972);

- che “per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea, non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter, la fattura è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione”. È concesso al fornitore della prestazione di servizio un termine più lungo per l'emissione della fattura, rispetto a quello delle ore 24:00 del giorno in cui la prestazione si ritiene ultimata.

Esempio autofattura: la società Alfa S.p.A. acquista prestazioni di servizi da Avv. “stabilito” in Svizzera

Nome e cognome persona fisica con
P.IVA (dati del professionista italiano!)
indirizzo
CAP Città (Provincia)
Part. IVA / cod. fisc. del cliente

I dati sono gli stessi!!

Nome e cognome persona fisica con
P.IVA (dati del professionista italiano!)
indirizzo
CAP Città (Provincia)
Part. IVA / cod. fisc. del cliente

Nr. Autofattura

1

1/3/2014

Data	Descrizione	Ore	Prezzo uni.	Sc.	Importo
28/02/2014	Autofattura per prestazioni di consulenza rese dall'Avv. Wagner (Svizzera – CH 355262002)	10	300,00		3.000,00
Imponibile prestazioni					3.000,00
IVA 22%					660,00
TOTALE FATTURA					3.660,00

Autofattura emessa in unico esemplare, ai sensi dell'art. 17, co. 2, DPR n 633/1972, per operazioni effettuate da soggetto non residente, senza stabile organizzazione in Italia – applicazione art. 7-ter, DPR n. 633/1972 - AUTOFATTURAZIONE

DOCT. COMM. STEFANO SETTI

Fattura semplificata

Introduzione dell'art. 21-*bis* che contempla la possibilità, a scelta del contribuente, di emettere la fattura semplificata per le operazioni di ammontare complessivo non superiore a 100 euro, nonché per le fatture rettificative di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Fattura semplificata *(segue)*

La fattura semplificata deve contenere almeno le seguenti indicazioni:

1. data di emissione;
2. numero progressivo che la identifichi in modo univoco;
3. ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti;
4. numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;
5. ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; **in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato** può essere indicato il codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
6. descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;
7. ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla;
8. per le fatture emesse ai sensi dell'art. 26, il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.

Fattura semplificata *(segue)*

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il limite di 100 euro può essere elevato fino a 400 euro, nonché può essere consentita l'emissione di fatture semplificate anche senza limiti di importo per le operazioni effettuate nell'ambito di specifici settori di attività o da specifiche tipologie di soggetti per i quali le pratiche commerciali o amministrative ovvero le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto degli adempimenti previsti per l'emissione delle fatture.

NB In ogni caso, le fatture semplificate non possono essere emesse per le vendite a distanza, le cessioni intracomunitarie di beni, le prestazioni transfrontaliere di servizi, soggette a inversione contabile.

NB la Circolare n. 12/E/2013 ha precisato che per quanto attiene alla registrazione di tali fatture da parte del cedente/prestatore, considerato che vi possono essere casi in cui il cessionario/committente sia identificato con il solo numero di partita IVA ovvero codice fiscale, potrà essere effettuata utilizzando unicamente tali dati "sintetici" invece che riportare la ditta, denominazione ovvero ragione sociale (come invece è richiesto dall'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972).

Fattura semplificata *(segue)*

NB In considerazione del fatto che tale fattura semplificata potrà costituire una rilevante semplificazione operativa per gli utenti di apparecchi misuratori fiscali, è stato stabilito che può essere emessa anche mediante tali misuratori (per meglio dire la Legge di stabilità per il 2013 ha concesso la possibilità di emettere la fattura, sia ordinaria che semplificata, attraverso gli apparecchi misuratori fiscali – registratori di cassa). Di fatto, tale modifica vuole andare incontro alle esigenze dei commercianti al minuto utilizzatori di apparecchi misuratori fiscali, e in particolare dei pubblici esercizi che operano nel settore delle somministrazioni di alimenti e bevande, i quali incontrano oggettive difficoltà nel rilasciare le fatture per le prestazioni erogate ai clienti che ne abbiano fatto richiesta e che sono peraltro, nella maggior parte dei casi, relative a transazioni di modesto valore economico unitario.

Fattura elettronica

La nuova disposizione della direttiva fornisce la definizione di fattura elettronica, stabilendo che “per ‘fattura elettronica’ s’intende una fattura contenente le informazioni richieste dalla presente direttiva emessa e ricevuta in formato elettronico”. Inoltre “il ricorso a una fattura elettronica è subordinato all’accordo del destinatario”. In base a tale disposizione risulta in pratica superato il concetto di trasmissione o messa a disposizione per via elettronica.

Sempre le nuove disposizioni comunitarie stabiliscono che il soggetto passivo:

- debba assicurare l’autenticità dell’origine, l’integrità del contenuto e la leggibilità delle fatture (in base all’interpretazione di fonte comunitaria “con leggibilità si intende che la fattura è leggibile per l’uomo”) e fornisce la definizione di autenticità dell’origine e di integrità del contenuto;
- e che, per assicurare la presenza dei requisiti menzionati, può alternativamente ricorrere a:
 - l’uso di “controlli di gestione che assicurino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi”;
 - l’uso di tecnologie che assicurino l’autenticità dell’origine e l’integrità del contenuto, quali, a mero titolo esemplificativo, la firma elettronica avanzata o la trasmissione elettronica dei dati (EDI).

Fattura elettronica *(segue)*

Questi nuovi principi sono recepiti nei commi 1 e 3 del nuovo art. 21 del D.P.R. n. 633/1972. In particolare, al comma 1 si dispone che *“(...) per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta in un qualunque formato elettronico; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all’accettazione da parte del destinatario. (...) La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all’atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente”*.

Dovrebbe essere attentamente valutata la possibilità che il destinatario della fattura acconsenta di fatto al loro ricevimento in via elettronica attraverso un “tacito accordo”. Un’accettazione tacita da parte del destinatario della fattura elettronica implica, infatti, l’obbligo per il destinatario di conservare in modalità elettronica tali fatture. Sembra doversi ritenere che solo quando il destinatario manifesta un’effettiva e consapevole accettazione al ricevimento della fattura elettronica, tale effetto possa trovare applicazione. Al contrario, quando il destinatario manifesta solo il consenso per il recapito delle fatture attraverso mezzi elettronici (ad esempio messa a disposizione sul portale) e proceda con la stampa e la conservazione analogica dei documenti ricevuti elettronicamente è da escludere che vi sia accettazione.

Fattura elettronica *(segue)*

Con riferimento ai requisiti della fattura e alle modalità per garantirne la presenza, il nuovo comma 3 dell'art. 21 stabilisce che *“il soggetto passivo assicura l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura dal momento della sua emissione fino al termine del suo periodo di conservazione; autenticità dell'origine e integrità del contenuto possono essere garantite mediante sistemi di controllo di gestione che assicurino un collegamento affidabile tra la fattura e la cessione di beni o la prestazione di servizi ad essa riferibile, ovvero mediante l'apposizione della firma elettronica qualificata o digitale dell'emittente o mediante sistemi EDI di trasmissione elettronica dei dati o altre tecnologie in grado di garantire l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati”*.

NB in tema di fattura elettronica la Circolare n. 12/E/2013 ha sottolineato che *“Ulteriori indicazioni in materia verranno fornite anche tenendo conto dei lavori del Forum italiano sulla fatturazione elettronica, istituito con decreto del Direttore Generale delle Finanze del 12 dicembre 2011, con l'obiettivo di individuare e proporre misure atte a favorire l'adozione della fatturazione elettronica da parte di imprese e lavoratori autonomi, preservando l'interoperabilità transfrontaliera dei soggetti che utilizzano la fattura elettronica”*.

Conservazione delle fatture

Le novità contenute al terzo comma, secondo e terzo periodo, dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, nel quale si stabilisce che “le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 21, comma 5, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82. Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente”.

In sostanza, si prevede la conservazione elettronica obbligatoria per le fatture elettroniche (cioè quelle emesse e ricevute in maniera elettronica, perché accettate dal destinatario) e facoltativa per quelle cartacee e per quelle create in formato elettronico, intendendosi per tali anche le fatture create e trasmesse con uno dei metodi previsti dal novellato comma 3 dell'art. 21, ma per le quali non vi è stata l'accettazione da parte del destinatario (condizione vincolante per parlare di fattura elettronica).

Conservazione delle fatture *(segue)*

Per quanto concerne il luogo di conservazione delle fatture, è consentita la conservazione elettronica in un altro Stato (con cui esistono strumenti giuridici che assicurano la reciproca assistenza), non solo delle fatture, ma anche degli altri documenti fiscalmente rilevanti, mantenendo tuttavia il vincolo di assicurare, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti e i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

Esigibilità dell'imposta negli scambi intracomunitari

Dal 1° gennaio 2013 sono state modificate in modo significativo le disposizioni in tema di esigibilità dell'imposta con riferimento alle operazioni intracomunitarie.

Più nel dettaglio è stato previsto che l'esigibilità dell'IVA, per gli scambi intracomunitari di beni, è fatta coincidere con l'emissione della fattura o al più tardi con il giorno 15 del mese successivo all'effettuazione della cessione.

Con riferimento al momento di effettuazione dello scambio intracomunitario di beni viene stabilito che, sia per le cessioni intracomunitarie sia per gli acquisti intracomunitari di beni, è identificato con l'inizio del trasporto o della spedizione, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza.

Inoltre, è stato stabilito che se anteriormente al verificarsi dell'inizio del trasporto o della spedizione è stata emessa la fattura l'operazione intracomunitaria si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura. In pratica continua ad essere rilevante l'emissione anticipata delle fatture, in relazione alle operazioni intracomunitarie sui beni.

Esigibilità dell'imposta negli scambi intracomunitari *(segue)*

Per quanto riguarda gli adempimenti di fatturazione e registrazione è stato stabilito che:

- per le cessioni intracomunitarie di beni la fattura sia emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- le fatture relative agli acquisti intracomunitari, previa integrazione, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del D.P.R. n. 633/1972, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera;
- per la regolarizzazione degli acquisti intracomunitari per i quali il cessionario non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, questi emetta apposita autofattura entro il 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. La disposizione fornisce quindi un termine più ampio per la regolarizzazione rispetto a quello vigente fino al 31 dicembre 2012.

Esigibilità dell'imposta negli scambi intracomunitari *(segue)*

→ Fattura
- - - Beni



UE

Momento di effettuazione (art. 39, co. 1, D.L. 331/1993): all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione o anteriormente se vi è anticipo della fatturazione. (Momento giuridico)

Termini integrazione (art. 46, co. 1, D.L. n. 331/1993): nulla è detto sul termine per integrare.

Termine registrazione (art. 47, co. 1, D.L. n. 331/1993): entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura con riferimento al mese precedente. (Momento contabile)

Termine eventuale autofattura (art. 46, co. 5, D.L. 331/1993): se entro il secondo mese successivo a quello in cui l'operazione è effettuata non si riceve fattura da integrare è necessario emettere autofattura entro il 15 del terzo mese successivo a quello di in cui l'operazione è effettuata. (Momento giuridico) + annotazione immediata con riferimento al mese precedente

Presentazione elenchi INTRASTAT.

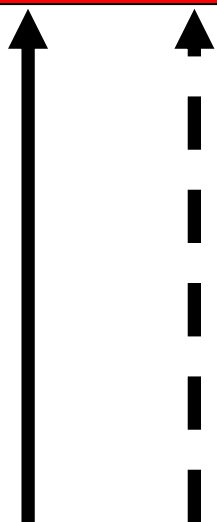
Stati UE

Italia

IT

Esigibilità dell'imposta negli scambi intracomunitari *(segue)*

→ Fattura
- - - Beni



Momento di effettuazione (art. 39, co. 1, D.L. 331/1993): all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione o anteriormente se vi è anticipo della fatturazione. (Momento giuridico)

Termini emissione (art. 46, co. 2, D.L. n. 331/1993): entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Termine registrazione (art. 47, co. 4, D.L. n. 331/1993): devono essere annotate con riferimento alla data di emissione.

Presentazione elenchi INTRASTAT.

Stati UE
Italia

Esigibilità dell'imposta negli scambi intracomunitari *(segue)*

Acquisti e cessioni intracomunitarie

Momento di effettuazione (art. 39, co. 1, D.L. 331/1993): all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione o anteriormente se vi è anticipo della fatturazione. (Momento giuridico)

a) Acquisti intracomunitari:

Termini integrazione (art. 46, co. 1, D.L. n. 331/1993): nulla è detto sul termine per integrare.

Termine registrazione (art. 47, co. 1, D.L. n. 331/1993): entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura con riferimento al mese precedente. (Momento contabile)

Termine eventuale autofattura (art. 46, co. 5, D.L. 331/1993): se entro il secondo mese successivo a quello in cui l'operazione è effettuata non si riceve fattura da integrare è necessario emettere autofattura entro il 15 del terzo mese successivo a quello di in cui l'operazione è effettuata. (Momento giuridico) + annotazione immediata con riferimento al mese precedente

Presentazione elenchi INTRASTAT.

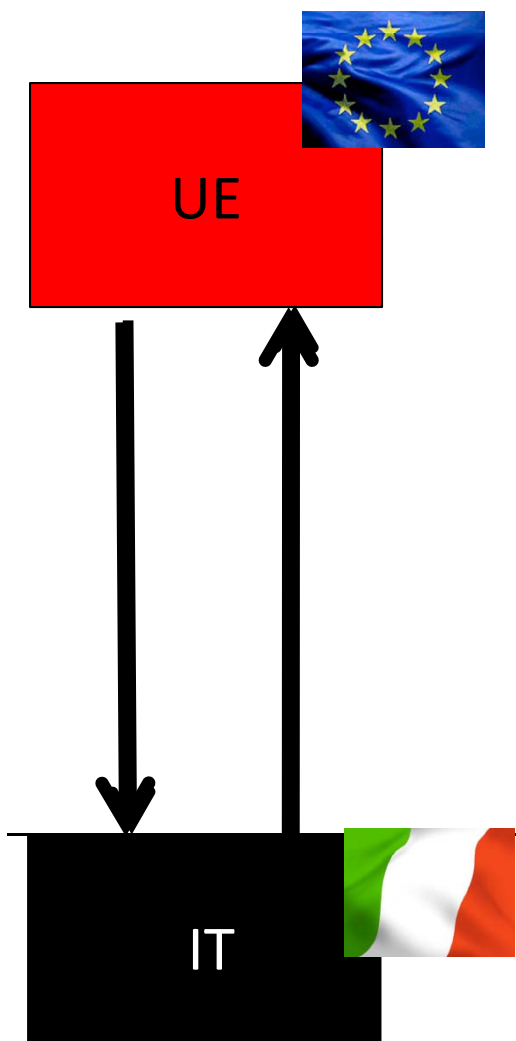
b) Cessioni intracomunitarie:

Termini emissione (art. 46, co. 2, D.L. n. 331/1993): entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Termine registrazione (art. 47, co. 4, D.L. n. 331/1993): devono essere annotate con riferimento alla data di emissione.

Presentazione elenchi INTRASTAT.

→ **Fattura**



Stati UE
Italia

INTRASTAT

La legge di Stabilità 2013 non ha cambiato quanto previsto ai fini degli elenchi INTRASTAT (ancorché si dovranno fare gli opportuni ragionamenti sul termine più ampio di registrazione), conseguentemente **per le cessioni intracomunitarie di beni**, gli stessi andranno compilati:

- prendendo a riferimento i dati delle cessioni intracomunitarie registrate o soggette a registrazione nel periodo (trimestrale o mensile) di riferimento, ciò implica (a decorrere dal 1° gennaio 2013) che una cessione effettuata a marzo 2013 e registrata in aprile va inserita nella comunicazione di tale mese da presentare entro il 25 maggio. Se invece l'operazione è registrata nello stesso mese di effettuazione, l'operazione confluisce nel modello relativo a marzo da presentare entro il 25 aprile;
- nel caso di fatturazione anticipata con riferimento al periodo nel quale è stata eseguita la consegna/spedizione dei beni (art. 50, 7° comma del D.L. n. 331/1993).

Con riferimento agli **acquisti intracomunitari di beni** gli elenchi INTRASTAT andranno alimentati:

- prendendo a riferimento l'annotazione nel registro IVA delle vendite;
- nel caso di fatturazione anticipata si dovrà prendere a riferimento il periodo nel quale il fornitore ha dato luogo alla consegna/spedizione dei beni.

Base imponibile delle operazioni: corrispettivi, spese e oneri espressi in valuta estera

È stato sostituito il precedente quarto comma dell'art. 13 del D.P.R. n. 633/1972, prevedendo che ai fini della determinazione della base imponibile IVA, con riferimento ai corrispettivi, spese e oneri espressi in valuta estera si deve applicare, nell'ordine:

- il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione;
- il cambio del giorno della data della fattura, se in essa non è indicato il giorno di effettuazione dell'operazione;
- il cambio del giorno antecedente più prossimo a quello di emissione della fattura, qualora manchi il cambio relativo a quest'ultimo giorno.

NB La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea.

NB La Circolare n. 12/E/2013 ha precisato che la conversione in Euro deve essere fatta sia per l'imponibile che per l'imposta. Quindi, non vale più la regola (valevole fino al 31 dicembre 2012) di convertire in Euro solo l'imposta.

DOTT. **COMM.** **STEFANO SETTI**

Territorialità IVA: prestazioni di servizi

La disciplina

Il **Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011** che ha abrogato il precedente Regolamento n. 1777/2005, ha fornito una chiara e puntuale interpretazione delle norme sull'IVA comunitaria previste dalla Direttiva n. 2006/112/CE.

Obiettivo: uniformare il regime IVA in ambito UE.

Il Regolamento (salvo alcune specifiche disposizioni) si applica a decorrere dal 1° luglio 2011, ed interviene, in particolar modo, in materia di **oggetti passivi, cessioni di beni e prestazioni di servizi e luogo delle operazioni imponibili**.

L'Agenzia delle Entrate con **Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011** ha fornito importanti chiarimenti sulla portata del Regolamento.

- **Entrata in vigore delle nuove disposizioni: il 12 aprile 2011**
- **Giuridicamente vincolanti a partire dal 1° luglio 2011** (per espressa previsione normativa ex art. 65 del Regolamento UE n. 282/2011).

Le nuove disposizioni non compromettono la validità della legislazione e dell'interpretazione precedentemente adottata dagli Stati membri. Ciò significa che eventuali interpretazioni ufficiali fornite dalle Amministrazioni fiscali dei singoli Stati Membri della UE **restano valide, almeno fino al 1° luglio 2011**.

Status di soggetto passivo IVA

Regolamento UE n. 282/2011 sulla territorialità delle prestazioni di servizi: principali indicazioni

Sede dell'attività economica del soggetto passivo (art. 10)	Luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa. A tal fine si tiene conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali sulla gestione generale dell'impresa, della sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione. In caso di incertezza, prevale il primo. La mera esistenza di un indirizzo postale non identifica la sede dell'attività.
Stabile organizzazione (art. 11)	Una qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'art. 10, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentire di ricevere e utilizzare i servizi per le esigenze proprie, nonché di prestare i servizi resi.
Domicilio della persona fisica (art. 12)	Indirizzo che figura nel registro della popolazione o in un registro analogo, oppure indirizzo indicato dalla persona all'autorità fiscale competente, salvo che vi siano prove che tale indirizzo non corrisponde alla realtà.
Residenza della persona fisica (art. 13)	Luogo in cui la persona fisica vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali. Se gli interessi professionali si trovano in un Paese diverso in cui vi sono quelli personali, o non siano presenti interessi professionali, il luogo della residenza abituale è determinata dagli interessi personali che presentano stretti legami tra la persona e il luogo in cui vive.
Status di soggetto passivo del destinatario (art. 17)	Tale status è determinato in base alle disposizioni sulla soggettività passiva previste dalla Direttiva n. 2006/112/Ce (c.d. Direttiva Iva).
Accertamento dello status del destinatario Ue (art. 18)	È considerato soggetto passivo (destinatario UE): <ul style="list-style-type: none">- il destinatario che ha comunicato il numero di Partita Iva, purché ottenga conferma della validità e dell'esattezza dei dati forniti (tramite sistema VIES);- il destinatario che ha comunicato di avere richiesto, ma non ancora ottenuto, il numero di Partita Iva, purché ottenga qualsiasi altra prova e la verifichi applicando le normali procedure di sicurezza commerciale, quali quelle sui controlli di identità o di pagamento.
Accertamento dello status del destinatario extraUe (art. 18)	È considerato soggetto passivo (destinatario extraUE): <ul style="list-style-type: none">- il destinatario che ha fornito il certificato, rilasciato dall'autorità fiscale competente, attestante il diritto al rimborso dell'Iva assolta nella Ue;- il destinatario che, in mancanza del predetto certificato, fornisca il proprio numero identificativo Iva, o numero analogo che lo identifichi come impresa. In mancanza di quanto sopra esposto, al fine di accertare lo status passivo del destinatario, il fornitore deve reperire una qualsiasi altra prova attestante lo status e effettuare una verifica dell'esattezza delle informazioni ottenute, mediante le normali procedure di sicurezza commerciale (controlli di identità o di pagamento).

Stabile organizzazione ai fini IVA

Il Regolamento UE n. 282/2011 ha fornito, per la prima volta, la definizione di **stabile organizzazione ai fini IVA**.

In particolare, l'art. 11 del Regolamento ha stabilito quanto segue:

*“<...> la stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica <...> caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di **mezzi umani** e **tecnici** atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione”.*

Stabile organizzazione: operazioni territoriali

Operazioni territoriali e stabile organizzazione: individuazione del debitore d'imposta ai fini Iva	
Operazioni realizzate dalla stabile organizzazione	La stabile organizzazione è: <ul style="list-style-type: none">• elemento di collegamento territoriale (in quanto soggetto passivo stabilito);• debitore dell'imposta in quanto la stabile organizzazione «genera» essa stessa l'operazione, assumendo in proprio gli obblighi d'imposta come soggetto passivo stabilito.
Operazioni realizzate direttamente dal soggetto estero senza la partecipazione della stabile organizzazione	Quando l'operazione territorialmente rilevante non è effettuata dalla stabile organizzazione nazionale, ma direttamente dal soggetto estero, debitore dell'imposta, ai sensi dell'art. 17, comma 2 e 3, D.P.R. n. 633/1972 è: <ul style="list-style-type: none">• il destinatario (cessionario/committente) se soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato e, in tal caso, l'imposta si applica con il meccanismo dell'inversione contabile;• lo stesso soggetto estero, se il destinatario è invece un privato consumatore oppure un soggetto passivo non stabilito nello Stato. In questo caso, la stabile organizzazione (che è comunque estranea all'operazione) assume gli obblighi d'imposta per conto del soggetto estero, in quanto la controparte non è soggetto passivo stabilito in Italia.
Operazioni realizzate direttamente dal soggetto estero con la partecipazione della stabile organizzazione	La terza situazione configura l'ipotesi in cui la stabile organizzazione non produce l'operazione, ma «partecipa» alla realizzazione dell'operazione effettuata dal soggetto estero: l'effetto di questa partecipazione comporta l'assunzione della qualifica di debitore dell'imposta da parte della stabile organizzazione, anche se il destinatario è un soggetto passivo stabilito. Il Regolamento n. 282/2011, all'art. 53, chiarisce, in sostanza, che tale circostanza si verifica quando il soggetto estero abbia utilizzato «i mezzi umani o tecnici» della stabile organizzazione per operazioni inerenti alla realizzazione dell'operazione prima o durante la realizzazione. Non rilevano, a tale scopo, i mezzi utilizzati solo per funzioni di supporto amministrativo, come la contabilità, la fatturazione, ecc. Tuttavia, se viene emessa fattura con il numero di identificazione Iva della stabile organizzazione, si considera che essa abbia partecipato all'operazione.

Stabile organizzazione: un esempio

- Prendiamo ad esempio una *casa-madre* italiana con **stabile organizzazione in Germania** che **acquista un servizio prestato** direttamente alla propria stabile organizzazione **da un prestatore tedesco**.

In questo caso, la prestazione sarà territorialmente rilevante nel Paese della stabile organizzazione e non in quello della casa-madre.

- Se invece **il servizio è reso alla casa-madre**, lo stesso **sarà tassato in Italia** dalla casa-madre **attraverso l'inversione contabile**, nonostante la presenza in Germania di una propria stabile organizzazione che **in questo caso non eserciterà alcuna "attrazione" ai fini della tassazione del servizio**.

- Nel caso di **un servizio prestato** questa volta direttamente **dalla casa-madre italiana** senza la partecipazione della stabile organizzazione **a favore di un committente tedesco**, **la prestazione sarà territorialmente rilevante in Germania, ma il debitore dell'imposta sarà il committente** in quanto la *casa-madre* non si considera "stabilita" in Germania non essendo il servizio prestato attraverso la propria stabile organizzazione.

Prestazioni di servizi “generiche”

Regola generale	
B2B → ai fini IVA rileva il luogo di stabilimento del committente	Tutte le tipologie di servizi escluso: <ul style="list-style-type: none">○ accesso a manifestazioni○ trasporto di passeggeri○ prestazioni di servizi relative a beni immobili○ locazione a breve termine di mezzi di trasporto○ ristorazione e catering
B2C → ai fini IVA rileva il luogo di stabilimento del prestatore	Tutte le tipologie di servizi escluso: <ul style="list-style-type: none">○ prestazioni sportive, culturali, artistiche, ecc. compreso l'accesso alle manifestazioni○ trasporto passeggeri e trasporto di beni○ prestazioni relative a beni immobili○ locazione di mezzi di trasporto a breve e a lungo termine○ ristorazione e catering○ intermediazioni○ lavorazioni su beni mobili materiali○ prestazioni accessorie ai trasporti○ prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici○ prestazioni di telecomunicazione e di teleradiodiffusione

Prestazioni di servizi “generiche” (segue)

Come stabilito dal Regolamento, rientrano nel concetto di prestazioni di servizi "generiche" anche:

- prestazioni di servizi relative all'organizzazione di funerali ;
- concessione di diritti di radiodiffusione televisiva di partite di calcio;
- servizi concernenti la richiesta di rimborsi IVA;
- servizi di traduzione testi.

Attenzione In merito alle intermediazioni, lo stesso Regolamento ha chiarito che i servizi d'intermediazione nella fornitura di alloggio nel settore alberghiero, o in settori analoghi, **saranno tassati nel Paese di stabilimento del committente se soggetto passivo**, mentre **saranno tassati nel Paese in cui è sito l'immobile in caso d'intermediazione resa a privato consumatore**.

Sul punto la Circolare n. 37/E/2011 ha chiarito che tale regola non vale nel caso in cui la prestazione alberghiera sia compresa dall'agenzia di viaggio in un pacchetto turistico. In tale ipotesi è applicabile quanto previsto dal regime speciale di cui all'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972. La prestazione si considererà in ogni caso effettuata nello Stato in cui ha sede l'agenzia di viaggio, o la stabile organizzazione dell'agenzia di viaggio che cede il pacchetto turistico. Inoltre, all'art. 9, il Regolamento specifica che la vendita di un'opzione si considera sempre una prestazione di servizi indipendentemente dalle operazioni sottostanti cui la stessa si riferisce.

Prestazioni di servizi su beni mobili

Tipologia di servizio	Luogo di tassazione
Prestazioni di lavorazione, perizie, relative a beni mobili materiali, operazioni accessorie ai trasporti (carico, scarico, movimentazione e simili)	Committente soggetto passivo IVA: luogo in cui è stabilito il committente (*)
	Committente non soggetto passivo IVA: luogo di esecuzione della prestazione

(*) Se il prestatore non è “stabilito” in Italia, il committente soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere con reverse charge (ovvero autofattura se il prestatore è “stabilito” in un Paese extra-UE), ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Prestazioni di servizi su beni mobili *(segue)*

Prestatore	Committente	Luogo di esecuzione	Regime IVA	Modalità contabili
Italiano (sogg. pass. IVA)	Sogg. UE (non soggetto passivo IVA – quindi, privato)	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA territorialmente rilevante nello Stato UE diverso dall'Italia (dove avviene la prestazione)	Fattura previa identificazione IVA (identificazione diretta o rappresentante fiscale) da parte del prestatore italiano
	Italiano (sogg. passivo IVA)	Italia/UE o extra UE	Territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia	Fattura del prestatore
Sogg. passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano (sogg. passivo IVA)	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	Territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia (Paese del committente)	Reverse charge da parte del committente italiano
	Italiano (non soggetto passivo IVA – quindi, privato)	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA del Paese della UE (diverso dall'Italia) dove viene eseguita la prestazione	Fattura da parte del prestatore UE
	Italiano (non soggetto passivo IVA – quindi, privato)	Italia	Territorialmente rilevante in Italia	Fattura previa identificazione IVA (identificazione diretta o rappresentante fiscale) da parte del prestatore UE
Sogg. passivo IVA "stabilito" in un Paese extra UE	Italiano (sogg. passivo IVA)	Paese extra UE	Territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia (Paese del committente)	Autofattura da parte del committente italiano

Prestazioni di servizi su beni immobili

<i>Prestatore</i>	<i>Committente</i>	<i>Ubicazione dell'immobile</i>	<i>Rilevanti ai fini IVA in Italia</i>
Italiano/UE/extra UE	Italiano/UE/extra UE	<i>Italia</i>	<i>SI (*)</i>
		<i>Estero</i>	<i>NO</i>

(*) Se il prestatore non è “stabilito” in Italia, il committente soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere con reverse charge (ovvero autofattura se il prestatore è “stabilito” in un Paese extra-UE), ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Prestazioni di servizi su beni immobili *(segue)*

Prestatore	Committente	Luogo di ubicazione dell'immobile	Regime IVA	Modalità contabili
Italiano (sogg. pass. IVA)	Italiano o sogg. comunitario (non soggetti passivi IVA – quindi, privati)	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA territorialmente rilevante nello Stato UE diverso dall'Italia dove si trova l'immobile	Fattura previa identificazione IVA (identificazione diretta o rappresentante fiscale) da parte del prestatore italiano
Sogg. passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano (sogg. passivo IVA)	Italia	IVA in Italia	Reverse charge da parte del committente italiano
	Italiano (non soggetto passivo IVA – quindi, privato)	Italia	IVA in Italia	Fattura previa identificazione IVA in Italia (identificazione diretta o rappresentante fiscale) da parte del prestatore UE
Sogg. passivo IVA "stabilito" in un Paese extra UE	Italiano (sogg. passivo IVA)	Italia	IVA in Italia	Autofattura da parte del committente italiano

Distinzione ai fini fiscali fra beni mobili e immobili

L'Agenzia delle Entrate, con Circolare n. 37/E/2011 ha chiarito:

- **che per la distinzione ai fini fiscali di bene mobile o immobile si può fare riferimento a quanto riportato all'interno della Circolare n. 38/E del 23 giugno 2010, la quale prevede che** *"<...> si è in presenza di beni immobili quando non è possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità dello stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbono essere effettuati antieconomici interventi di adattamento"*.
- **che** *"<...> 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"*.
- **che non rientrano tra le prestazioni di servizi su beni immobili** *"... i servizi di consulenza che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato. In via esemplificativa, deve ritenersi esclusa dal criterio derogatorio in esame l'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita di un immobile o l'attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell'operazione"*.

Prestazioni di ristorazione e catering

<i>Prestatore</i>	<i>Committente</i>	<i>Luogo di esecuzione della prestazione</i>	<i>Rilevanti ai fini IVA in Italia</i>
Italiano/UE/extra UE	Italiano/UE/extra UE	<i>Italia</i>	<i>SI (*)</i>
		<i>Eestero</i>	<i>NO</i>

(*) Se il prestatore non è “stabilito” in Italia, il committente soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere con reverse charge (ovvero autofattura se il prestatore è “stabilito” in un Paese extra-UE), ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Prestazioni di ristorazione e catering *(segue)*

Prestatore	Committente	Luogo di esecuzione della prestazione	Regime IVA	Modalità contabili
Italiano (sogg. pass. IVA)	Italiano soggetto passivo IVA/Italiano privato	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura del prestatore
Sogg. passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano soggetto passivo IVA/Italiano privato	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA di Altro Stato della UE diverso dall'Italia	Fattura (con IVA dello Stato UE dove avviene l'esecuzione della prestazione)
	Italiano soggetto passivo	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Reverse charge del committente italiano
	Italiano privato	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura previa identificazione IVA in Italia (identificazione diretta o rappresentante fiscale) da parte del prestatore UE

Prestazioni di ristorazione e catering a bordo di mezzi di trasporto effettuati all'interno della UE

<i>Prestatore</i>	<i>Committente</i>	<i>Inizio del trasporto</i>	<i>Rilevanti ai fini IVA in Italia</i>
Italiano/UE/extra UE	Italiano/UE/extra UE	<i>Italia</i>	<i>SI (*)</i>
		<i>Estero</i>	<i>NO</i>

(*) Se il prestatore non è “stabilito” in Italia, il committente soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere con reverse charge (ovvero autofattura se il prestatore è “stabilito” in un Paese extra-UE), ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.

Prestazioni di ristorazione e catering a bordo di mezzi di trasporto effettuati all'interno della UE *(segue)*

Prestatore	Committente	Luogo di inizio del trasporto	Regime IVA	Modalità contabili
Italiano (sogg. pass. IVA)	Italiano soggetto passivo IVA/Italiano privato	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura del prestatore
Sogg. passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano soggetto passivo IVA/Italiano privato	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA di Altro Stato della UE diverso dall'Italia dove è iniziato il trasporto	Fattura (con IVA dello Stato UE dove è iniziato il trasporto)

Prestazioni di servizi culturali, artistiche, ecc.

<p>Prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e affini</p>	<p>Dal 1° gennaio 2011, tali prestazioni si considerano effettuate nel luogo dove è stabilito il committente (regola generale della committenza) se quest'ultimo è un soggetto passivo ai fini Iva.</p> <p>Nel caso in cui il committente sia un soggetto privato (quindi, non soggetto passivo IVA) si dovrà prendere a riferimento il luogo di materiale esecuzione della prestazione.</p>
<p>Servizi di accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e affini, oltre che per i servizi accessori</p>	<p>Rimangono assoggettati alla “regola del luogo di svolgimento”. L’art. 32 del Regolamento UE n. 282/2011 precisa che per servizi relativi all’accesso si intendono le prestazioni che consentono l’accesso ad una manifestazione (inclusi conferenze e seminari) in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica.</p>
<p>I servizi accessori comprendono i servizi in relazione diretta con l’accesso alle predette manifestazioni, forniti separatamente alla persona che assiste ad una manifestazione, dietro corrispettivo</p>	<p>Tali servizi rimangono assoggettati, come per i precedenti, alla medesima “regola del luogo di svolgimento”. Quindi, deve trattarsi, come cita il Regolamento UE n. 282/2011, di servizi autonomi, prestati a titolo oneroso, quali l’utilizzo di spogliatoi o impianti sanitari.</p>

Diritti di accesso

Prestatore	Committente	Luogo di esecuzione	Regime IVA	Modalità contabili
Italiano (sogg. pass. IVA)	Italiano soggetto passivo IVA/Italiano privato	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura del prestatore
	Soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia – privato di altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura del prestatore
Sogg. passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano soggetto passivo IVA/Italiano privato	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA di Altro Stato della UE diverso dall'Italia (dove avviene la prestazione)	Fattura (con IVA dello Stato UE dove si trova il "luogo di esecuzione")

Prestazioni culturali, artistiche, ecc. esclusi i diritti di accesso dal 1° gennaio 2011

Prestatore	Committente	Luogo di esecuzione	Regime IVA	Modalità contabili
Italiano (sogg. pass. IVA)	Soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italia	IVA territorialmente rilevante nel Paese di "stabilimento" del committente soggetto passivo IVA	Reverse charge da parte del committente UE
	Privato di altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura del prestatore
	Privato di altro Paese della UE diverso dall'Italia	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA di altro Stato della UE diverso dall'Italia	Fattura previa identificazione IVA (identificazione diretta o rappresentante fiscale) del prestatore italiano
	Italiano soggetto passivo IVA	Italia/UE o extra UE	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura del prestatore
Sogg. passivo IVA "stabilito" in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano soggetto passivo IVA	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA territorialmente rilevante nel Paese di "stabilimento" del committente soggetto passivo IVA	Reverse charge da parte del committente italiano
Sogg. passivo IVA "stabilito" in un Paese extra UE	Italiano soggetto passivo IVA	Paese extra UE	IVA territorialmente rilevante nel Paese di "stabilimento" del committente soggetto passivo IVA	Autofattura da parte del committente italiano

Il caso: le manifestazioni fieristiche

Con la nuova disciplina della territorialità è stato stabilito che le prestazioni di servizi relativi a «fiere ed esposizioni», nonché quelle degli organizzatori di tali attività, rientrano fra quelle relative alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, in linea con l'interpretazione fornita dalla Corte di giustizia europea nella sentenza 9 marzo 2006, causa C-114/05, relativa a prestazioni rese agli espositori da un soggetto organizzatore di fiere.

Più nel dettaglio le prestazioni fornite da un ente fiera o da un soggetto organizzatore, volte a permettere alle imprese espositrici di partecipare alla manifestazione fieristica, qualificate come complesse dalla Corte di giustizia, rientrerebbero, quindi, tra quelle di cui all'art. 7-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 e, se rese nell'ambito di un rapporto B2B, tra quelle regolate dall'art. 7-ter del medesimo decreto a decorrere dal 1^o gennaio 2011.

Attenzione: in alcuni Paesi della UE (ad esempio Francia e Germania) ovvero extra-UE (il caso è quello della Svizzera) tali prestazioni vengono considerate come prestazioni di servizi su beni immobili, quindi, soggette ad IVA ove si trova l'immobile della "fiera". Ciò considerato il committente soggetto passivo IVA "stabilito" in Italia, seguendo la prassi interna, si attende, invece, sempre fatture detassate, ritenendo tali prestazioni di servizi soggette a reverse charge obbligatorio in Italia nei rapporti BtoB, con applicazione dell'IVA interna. **Il committente residente che riceve una fattura con addebito dell'IVA estera per la partecipazione ad una fiera in uno Stato membro dovrebbe, quindi, assoggettare comunque ad IVA italiana il servizio acquistato dal fornitore comunitario mediante il meccanismo del reverse charge. Tale comportamento si renderebbe necessario, pur in presenza di fatture legittimamente emesse dal prestatore comunitario in conformità alle regole fiscali del proprio Stato, al fine di evitare le sanzioni alla violazione dell'obbligo del reverse charge in Italia. L'IVA estera pagata dal committente italiano, se correttamente applicata dal fornitore comunitario secondo le disposizioni interne (normative o interpretative) dello Stato membro ove è stabilito, potrà essere recuperata in seguito a richiesta di rimborso in tale Stato.**

Trasporto di persone

Prestatore	Committente	Luogo di esecuzione del trasporto	Rilevanti ai fini IVA in Italia
Italiano	Italiano/Estero	Distanza percorsa in Italia	Sì (**)
		Distanza percorsa all'estero	NO
Estero	Italiano	Distanza percorsa in Italia	Sì (*) (**)
		Distanza percorsa all'estero	NO

(*) Se il prestatore non è “stabilito” in Italia, il committente soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere con reverse charge (ovvero autofattura se il prestatore è “stabilito” in un Paese extra-UE), ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972

() Nell’ipotesi di trasporto internazionale, torna applicabile la non imponibilità di cui all’art. 9, comma 1, n. 1 del D.P.R. n. 633/1972. Al riguardo si tenga presente che per il trasporto in acque territoriali la parte rilevante territorialmente in Italia è pari al 5% della tariffa; riguardo al trasporto aereo internazionale la parte territorialmente di competenza è pari al 38% della tariffa.**

Trasporto di beni diverso dal trasporto intracomunitario

Tipologia di servizio	Luogo di tassazione
Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario	Committente soggetto passivo IVA: luogo in cui è stabilito il committente (*) (**)
	Committente non soggetto passivo IVA: in proporzione alla distanza percorsa all'interno dello Stato

(*) Se il prestatore non è “stabilito” in Italia, il committente soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere con reverse charge (ovvero autofattura se il prestatore è “stabilito” in un Paese extra-UE), ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972

(**) Ricorrendone i presupposti di cui all’art. 9 del D.P.R. n. 633/1972 torna applicabile il regime della non imponibilità IVA.

Trasporto intracomunitario di beni

Tipologia di servizio	Luogo di tassazione
Trasporto intracomunitario di beni	Committente <u>non</u> soggetto passivo IVA: luogo di partenza del trasporto

Locazione e noleggio mezzi di trasporto

Caratteristiche	Tipologie
Mezzi concepiti ed effettivamente utilizzati per il trasporto di beni o di persone da un luogo ad un altro, anche se privi di propulsione propria	<ul style="list-style-type: none">○ Veicoli terrestri (automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte);○ rimorchi e semirimorchi;○ vagoni ferroviari;○ navi e aeromobili;○ autoambulanze, eliambulanze e simili;○ trattori e altri veicoli agricoli;○ veicoli a propulsione meccanica o elettronica per disabili.
Esclusioni	<ul style="list-style-type: none">○ Veicoli la cui funzione principale è diversa dal trasporto;○ container;○ veicoli immobilizzati in modo permanente al suolo.

ATTENZIONE L'art. 39 del Regolamento chiarisce che al fine di individuare correttamente la durata del possesso o dell'uso ininterrotto si dovrà in primo luogo far riferimento alle disposizioni contrattuali, che, tuttavia, costituiscono una presunzione semplice confutabile con qualsiasi mezzo. Peraltro, la circostanza che per cause di forza maggiore la durata contrattualmente prevista sia superata non comporta una modifica della tipologia di locazione. Occorre prestare poi particolare attenzione alla circostanza che una locazione possa essere coperta da più contratti consecutivi (anche sotto forma di proroga del contratto originario) tali da modificare la durata iniziale e trasformare una locazione da breve a lungo termine. Naturalmente, i contratti consecutivi devono intervenire tra gli stessi soggetti ed avere ad oggetto lo stesso mezzo di trasporto. A questo proposito il Regolamento precisa che la trasformazione di una locazione a breve termine in una a lungo termine, in ragione di più contratti consecutivi non comporta che la locazione sia considerata fin dall'origine a lungo termine, ma cambierà il suo status solo in relazione al contratto che comporta il superamento della durata prevista per la locazione a breve, sempreché non siano state poste in essere pratiche abusive.

Locazione e noleggio mezzi di trasporto *(segue)*

Locazione e noleggio di mezzi di trasporto a breve termine dal 1° gennaio 2010 (*)

Tipologia di servizio	Luogo di tassazione
Locazione e noleggio di mezzi di trasporto a “breve termine”	o È territorialmente rilevante nel luogo in cui il mezzo di trasporto è effettivamente messo a disposizione del committente sempreché utilizzato nella UE; o se i mezzi di trasporto sono messi a disposizione fuori della UE sono territorialmente rilevanti in Italia se ivi utilizzati.

() Se il prestatore non è “stabilito” in Italia, e l’operazione è territorialmente rilevante in Italia, il committente soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere con reverse charge (ovvero autofattura se il prestatore è “stabilito” in un Paese extra-UE), ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.*

Locazione e noleggio mezzi di trasporto *(segue)*

Locazione e noleggio di mezzi di trasporto a lungo termine dal 1° gennaio 2010

Tipologia di servizio	Luogo di tassazione
Locazione e noleggio di mezzi di trasporto a lungo termine	Committente soggetto passivo: luogo in cui è stabilito il committente (*)
	Committente non soggetto passivo: o luogo in cui è stabilito il prestatore e sempre che tali prestazioni siano utilizzate nel territorio della UE; o se effettuate da un soggetto extra UE si considerano tassate in Italia quando sono ivi utilizzate.

() Se il prestatore non è “stabilito” in Italia, il committente soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere con reverse charge (ovvero autofattura se il prestatore è “stabilito” in un Paese extra-UE), ai sensi dell’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972.*

Locazione e noleggio mezzi di trasporto: esempio

Contratto	Durata	Tipologia locazione
Esempio 1)		
Unico contratto	Durata massima 30gg	Locazione a breve termine
Esempio 2)		
1° contratto	Durata 15gg	Locazione a breve termine
2° contratto (o proroga del primo)	Durata 10gg	
3° contratto (o proroga dei precedenti)	Durata 15gg	Locazione a lungo termine
Esempio 3)		
Contratto di durata non superiore a 30gg	Riconsegna del mezzo di trasporto al 35° giorno per cause di forza maggiore	Locazione a breve termine

Novità in tema di territorialità IVA dal 1° gennaio 2013

A decorrere dal 1° gennaio 2013, il regime di tassazione delle locazioni, anche finanziarie, dei noleggi e simili di mezzi di trasporto non a breve termine, **rese nei confronti di soggetti non passivi**, subisce alcune modifiche alla luce delle quali tali prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato e quindi rilevanti ai fini IVA se:

- a) il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi è residente, senza avere un domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità;
- b) il committente è un soggetto domiciliato o residente al di fuori del territorio della Comunità, sempre che siano ivi utilizzate.

Inoltre, mediante l'inserimento della nuova lett. e-bis), del comma 1, dell'art. 7-quinquies del D.P.R. n. 633/1972 viene disposto che le prestazioni in commento, relative ad imbarcazioni da diporto, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se l'imbarcazione:

- 1) è effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato, è utilizzata nel territorio della Comunità e il prestatore è un soggetto passivo stabilito nel territorio della Comunità stessa;
- 2) è messa a disposizione fuori dal territorio della Comunità, e il prestatore è un soggetto stabilito nel territorio dello Stato e viene in quest'ultimo utilizzata.

Infine, nel caso in cui l'unità da diporto sia messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applicano i criteri previsti per gli altri mezzi di trasporto.

Novità in tema di territorialità IVA dal 1° gennaio 2013

(segue)

Locazioni e noleggi non a breve termine rese nei confronti di soggetti non passivi dal 1° gennaio 2013

Prestatore	Committente	Luogo di stabilimento del prestatore	Luogo di utilizzo	IVA
Soggetti passivo ITA (A)	Soggetto non passivo	Italia	Italia-CE	Sì
		Italia	Extra-CE	NO
Soggetti passivo extra-UE (B)	Soggetto non passivo	Italia	Italia	Sì
		Italia	UE-extra-UE	NO

Locazioni e noleggi di imbarcazioni da diporto non a breve termine rese nei confronti di soggetti non passivi dal 1° gennaio 2013

Prestatore	Messa a disposizione	Luogo di utilizzo	Tassazione in Italia
Soggetto passivo ITA	Italia	Italia	Sì
		UE	
		extra-UE	
	UE	Italia	NO
		UE	
		extra-UE	
extra-UE	Italia	NO	
	UE		
	extra-UE		
Soggetto passivo UE	Ovunque	Ovunque	NO
Soggetto passivo extra-UE	Paese di stabilimento del prestatore	Italia	Sì
		UE	NO
		extra-UE	

Unità da diporto

Con riferimento alla **locazione e noleggio di unità da diporto**, la **Circolare n. 43/E del 29 settembre 2011**, rispondendo ad un quesito, ha chiarito che le percentuali forfettarie IVA previste per il presunto utilizzo delle imbarcazioni da diporto nelle acque territoriali comunitarie (Circolare n. 49/2002), tornano applicabili unicamente:

- per le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto messi a disposizione del destinatario in Italia e utilizzati all'interno del territorio comunitario;
- per le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a lungo termine, di mezzi di trasporto rese da prestatori stabiliti in Italia a committenti non soggetti passivi d'imposta e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità.

Quindi, sulla base dei chiarimenti forniti dall'Agenzia si evince che nei casi in cui risulti difficoltoso, per il locatore, evincere in modo puntuale il luogo di utilizzo delle imbarcazioni da diporto (in quanto Vengono utilizzate sia in territorio UE che extra-UE) lo stesso si potrà avvalere delle **percentuali forfettarie IVA al fine di stabilire la quota parte di utilizzo nella UE** (sulla base dei chiarimenti forniti a suo tempo dalla Circolare n. 49/2002 e successivamente integrata dalla Circolare n. 38/2009).

Unità da diporto (segue)

Percentuali per le imbarcazioni da diporto a motore			
Lunghezza	Percentuale utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie	Percentuale imponibilità	IVA equivalente
Fino a 7,5 metri	10%	90%	18,90%
Da 7,51 a 12 metri	40%	60%	12,60%
Da 12,01 a 16 metri	50%	50%	10,50%
Da 16,01 a 24 metri	60%	40%	8,40%
Oltre i 24 metri	70%	30%	6,30%

Percentuali per le imbarcazioni da diporto a vela			
Lunghezza	Percentuale utilizzo al di fuori delle acque territoriali comunitarie	Percentuale imponibilità	IVA equivalente
Fino a 10 metri	40%	60%	12,60%
Da 10,01 a 20 metri	50%	50%	10,50%
Da 20,01 a 24 metri	60%	40%	8,40%
Oltre i 24 metri	70%	30%	6,30%

Prestazioni di intermediazione

Prestatore	Committente	Rilevanza dell'operazione intermedia	Regime IVA	Modalità contabili
Italiano (sogg. pass. IVA)	Italiano privato	Italia	IVA in Italia	Fattura del prestatore
	Italiano privato	Altro Stato della UE diverso dall'Italia	IVA del Paese della UE (diverso dall'Italia)	Fattura previa identificazione IVA (identificazione diretta o rappresentante fiscale) del prestatore italiano
	Soggetto passivo IVA stabilito in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italia/UE o extra UE	IVA del Paese della UE (diverso dall'Italia) dove è "stabilito" il committente	Reverse charge (da parte del committente UE)
	Italiano (sogg. passivo IVA)	Extra UE	IVA nazionale (non imponibile se ricorrono i presupposti dell'art. 9, n. 7 del D.P.R. n. 633/1972)	Fattura del prestatore
Soggetto passivo IVA stabilito in altro Paese della UE diverso dall'Italia	Italiano (sogg. passivo IVA)	Italia/UE o extra UE	IVA in Italia	Reverse charge (da parte del committente italiano)

DOTT. COMM. STEFANO SETTI

Acquisti e cessioni intracomunitarie di beni

Cessioni di beni immobili

Ai sensi del 1° comma dell'art. 7-bis del DPR n. 633/1972 la cessione di beni immobili è territorialmente rilevante in Italia se tali beni risultano esistenti nel territorio dello Stato al momento in cui la cessione si intende effettuata e più precisamente all'epoca della stipulazione del contratto. Le cessioni di immobili situati in Italia si considerano effettuate pertanto nel territorio dello Stato indipendentemente dalla residenza dei contraenti.

Cessioni di beni mobili

Come visto per la territorialità della cessione dei beni immobili, anche per la territorialità delle cessioni di beni mobili (disciplinata sempre dal medesimo 1° comma dell'art. 7-bis del DPR n. 633/1972) è necessaria l'esistenza del bene nel territorio dello Stato (Italia), sempre che si tratti di beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti in Italia all'epoca della stipulazione del contratto. Ne consegue che risulta necessario prestare attenzione al luogo in cui si trova la merce (in Italia), allo status doganale dei beni a prescindere dalla tipologia del cessionario/cedente (ad es. se comunitario registrato in Italia mediante identificazione diretta ovvero rappresentante fiscale, se extracomunitario con rappresentante fiscale, ecc.).

Sulla base di quanto sopra risulta possibile che un'operazione di commercializzazione non abbia alcuna rilevanza ai fini della territorialità IVA in Italia (art. 7-bis del DPR n. 633/1972) in quanto rilevante ai fini IVA nello Stato in cui è posta in essere.

Cessioni di beni mobili (segue)

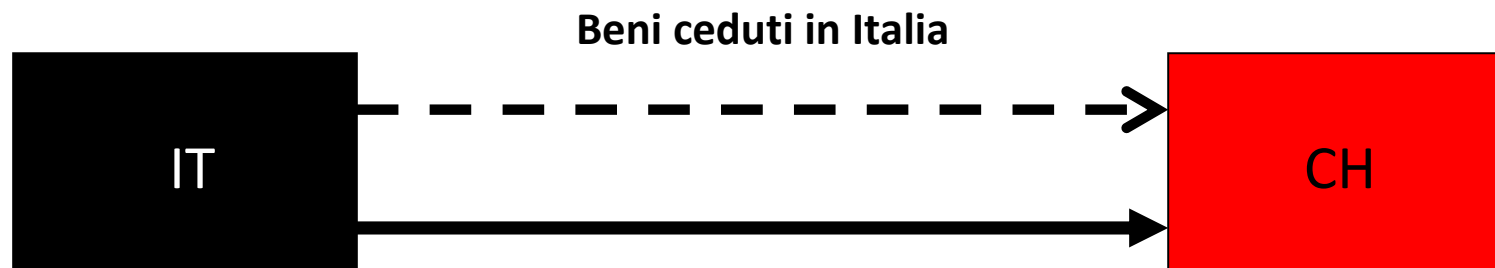
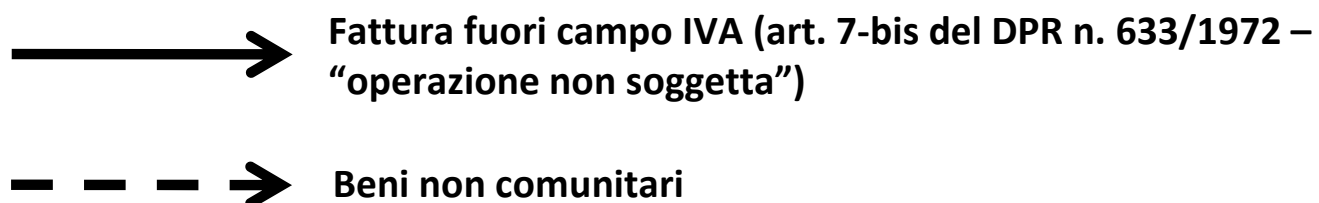
Ad esempio:

- se soggetto passivo IVA stabilito in Italia acquista in UK da fornitore soggetto passivo IVA stabilito in UK dei prodotti comunitari ed ivi li rivende consegnandoli ad un cessionario soggetto passivo IVA in UK, tale ultima cessione non sarà rilevante ai fini IVA in Italia in considerazione del fatto che la cessione non ha ad oggetto beni esistenti nel territorio dello Stato, pertanto, ai fini IVA l'operazione in Italia risulterà esclusa ai sensi dell'art. 7-bis del DPR n. 633/1972, ancorché per tale operazione il soggetto passivo IVA italiano, dalla propria partita IVA italiana, dovrà emettere fattura senza applicazione dell'IVA con indicazione "inversione contabile" (ovvero *reverse charge*);
- nel caso in cui il soggetto passivo IVA stabilito in Italia acquisti e rivenda in Norvegia (Paese non appartenente alla UE) prodotti (non comunitari), con controparti soggetti passivi IVA stabiliti in Norvegia, l'operazione sarà sempre esclusa da IVA in Italia ai sensi del citato art. 7-bis del DPR n. 633/1972 ancorché il soggetto passivo IVA stabilito in Italia dovrà emettere fattura. In tal caso, l'indicazione da riportare in fattura sarà "operazione non soggetta". Si dovrà poi verificare il trattamento ai fini IVA da applicare in Norvegia.

Cessioni di beni mobili (segue)

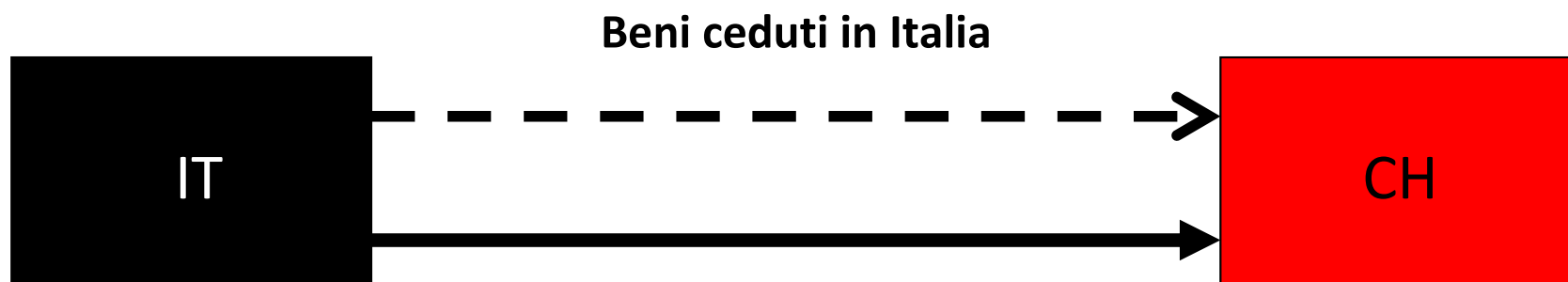
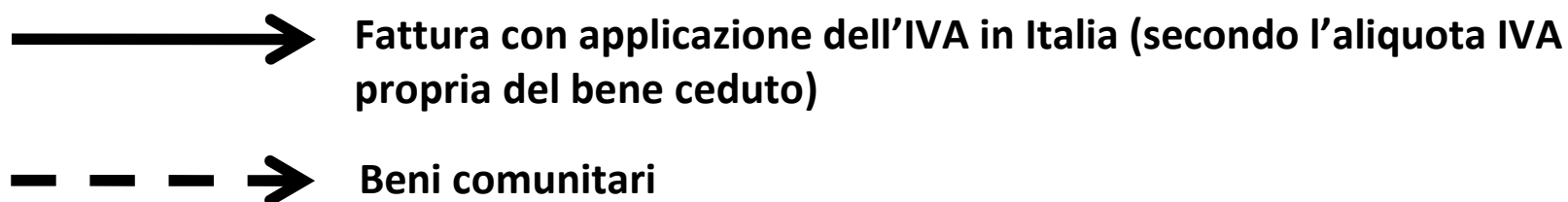
Esempio: cessione di beni non immessi in libera pratica (beni non comunitari) esistenti in Italia ceduti da un soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia nei confronti di un soggetto passivo d’imposta extra-UE (Svizzero – CH)

NB: per le cessioni di beni non immessi in libera pratica (beni non comunitari) esistenti in Italia, pur essendo fuori campo IVA, è necessario emettere e registrare in Italia le fatture non soggette ad IVA ai sensi dell’art. 7-bis del DPR n. 633/1972 con l’indicazione di “operazione non soggetta”.



Cessioni di beni mobili (segue)

Esempio: cessione di beni immessi in libera pratica esistenti in Italia ceduti da un soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia nei confronti di un soggetto passivo d’imposta extra-UE (Svizzero – CH)



Territorialità IVA cessione beni mobili e immobili

Natura dell'operazione	Cedente	Cessionario	Ubicazione dell'immobile	Cessione rilevante ai fini IVA in Italia
<i>Cessione di beni immobili</i>	Nazionale/Estero*	Nazionale/Estero*	ITALIA	SI**
			ESTERO	NO
Natura dell'operazione	Cedente	Cessionario	Ubicazione del bene mobile	Cessione rilevante ai fini IVA in Italia
<i>Cessione di beni mobili: nazionali, comunitari, vincolati al regime della temporanea importazione</i>	Nazionale/Estero*	Nazionale/Estero*	ITALIA	SI**
			ESTERO	NO
<i>Cessione di beni mobili non immessi in libera pratica nella UE</i>	Nazionale/Estero*	Nazionale/Estero*	ITALIA	NO***
			ESTERO	NO

* Per "Estero" si intende il soggetto passivo non residente, senza stabile organizzazione, non registrato direttamente e che non ha nominato un rappresentante fiscale in Italia

** Se il cedente non è «stabilito» il cessionario soggetto passivo IVA dovrà procedere a reverse charge (se il cedente è stabilito in altro Paese della UE) ovvero emettere autofattura (se il cedente è stabilito in un Paese extra-UE) ai sensi dell'art. 17, comma 2, DPR n. 633/1972.

*** Ai sensi dell'art. 21, comma 6 del DPR n. 633/1972, deve essere emessa comunque la fattura (o l'autofattura se il cedente non è residente) non soggetta ad IVA

DOCT. COMM. STEFANO SETTI

Fornitura di beni mobili con installazione (cd. posa in opera)

Le forniture di beni mobili con installazione devono essere considerate “cessioni” a tutti gli effetti quando non è possibile in alcun modo richiamarsi a due distinti contratti, uno di cessione e uno di prestazione.

Queste cessioni soggiacciono quindi alle norme tributarie che regolano la vendita o, quanto meno, alle norme che si devono applicare in relazione alle obbligazioni dove vi è prevalenza del “dare” (e cioè della vendita) rispetto al “fare” (cioè della prestazione). E ciò non solo in relazione alle norme IVA, e quella in particolare dell’art. 12 del DPR n. 633/1972 (“Cessioni e prestazioni accessorie”) che prevedono l’applicazione della stessa aliquota prevista per il bene ceduto anche per la prestazione “accessoria”, ma anche - più in generale - per ciò che attiene alle disposizioni che regolano i termini di fatturazione delle operazioni e quelle relative al trasporto di beni.

Fornitura di beni mobili con installazione (cd. posa in opera) (segue)

Beni mobili prodotti e spediti:	Installati in:	Rilevanti ai fini IVA in Italia
da altro Stato membro	Italia	SI*
dall'Italia	altro Stato membro	NO**
da un Paese extra-UE	Italia	SI
dall'Italia	un Paese extra-UE	NO

* *Se il committente italiano è un soggetto passivo IVA dovrà procedere a reverse charge se il fornitore non è identificato in Italia*

** *Si ricorda che il fornitore italiano in tal caso compie una cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41 del DL n. 331/1993*

Acquisti intracomunitari di beni

Qualsiasi acquisto di beni mobili materiali effettuato nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni da un soggetto IVA al verificarsi delle seguenti condizioni:

- l'acquisto deve essere a titolo oneroso (pagamento di corrispettivo o permuta);
- deve essere acquisita la proprietà dei beni (vendita, con esclusione del conto visione) o di altro diritto reale di godimento (ammessi solo l'uso o usufrutto) sui beni stessi;
- i beni devono essere fisicamente trasferiti da uno Stato all'altro della U.E. Devono quindi essere trasportati dall'acquirente, dal venditore o da un terzo per loro conto (corriere, posta, ecc.) nel territorio dello Stato da altro Stato membro;
- i soggetti che pongono in essere l'operazione devono essere entrambi soggetti passivi di imposta e possedere il codice di identificazione. Pertanto ne scaturisce che gli acquisti effettuati da privati non rientrano nella fattispecie degli acquisti comunitari e sono pertanto assoggettati ad IVA nello Stato di origine (art. 38, D.L. n. 331/1993).

NB: al fine di poter permettere all'operatore comunitario di emettere fattura, l'acquirente italiano dovrà necessariamente comunicargli il proprio numero di partita IVA, integrato con il codice IT.

Da ricordare: per la regolarizzazione degli acquisti intracomunitari per i quali il cessionario non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, lo stesso dovrà emettere apposita autofattura denuncia entro il 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni

Sono assimilate agli acquisti intracomunitari di beni:

- l'introduzione in Italia, a titolo diverso dall'acquisto, di beni provenienti da altro Stato membro, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa;
- gli acquisti intracomunitari da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'art. 4, comma 4, DPR n. n. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta cioè non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ai fini IVA; così come l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di detti enti, associazioni ed altre organizzazioni di beni dagli stessi precedentemente importati in altro Stato membro;
- gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi (fino a 6.000 km percorsi o fino a 6 mesi d'immatricolazione oppure fino a 100 ore di navigazione ovvero fino a 40 ore di volo e fino a 3 mesi dall'immatricolazione) trasportati o spediti da altro stato membro, anche se il cedente è un privato (non è soggetto d'imposta) ed anche se non effettuati nell'esercizio di impresa, arti o professioni (art. 38, commi 3 e 4, D.L. n. 331/1993).

Acquisti esclusi dal concetto di acquisto intracomunitario di beni

Sono esclusi gli acquisti:

- di beni che vengono acquistati da altro Stato membro per subire lavorazioni, adattamento, montaggio, riattazione, trasformazione, assemblaggio, riparazione o messa a punto, e che dopo tali perfezionamenti o manipolazioni sono restituiti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza o per suo conto in altro Stato membro, ovvero, fuori dal territorio della comunità;
- effettuati enti, associazioni ed altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta;
- effettuati da soggetti passivi per i quali l'imposta è completamente indetraibile (se effettuano solo operazioni esenti);
- effettuati da produttori agricoli in regime speciale;
- di beni acquistati da un cedente che beneficia del regime di esonero per le piccole imprese (l'IVA viene applicata nello Stato di origine e l'acquisto non è considerato intracomunitario) (art. 38, commi 5, D.L. n. 331/1993).

Registrazione degli acquisti intracomunitari da parte del cessionario italiano

Al ricevimento della fattura il cessionario soggetto passivo IVA “stabilito” in Italia dovrà procedere:

- ad integrare (c.d. *reverse charge*) l'imponibile con l'imposta calcolata secondo le aliquote vigenti, o ad indicare il titolo di esenzione o di non imponibilità IVA;
- a protocollare e registrare la fattura del fornitore nel registro delle fatture di acquisto;
- a numerare una copia della fattura intracomunitaria registrata negli acquisti (meglio se con l'indicazione del protocollo di registrazione) secondo il numero progressivo delle fatture emesse e di provvedere nello stesso giorno alla registrazione dell'acquisto nel registro delle fatture emesse;
- la registrazione nei registri IVA deve avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del DPR n. 633 del 1972, secondo l'ordine della numerazione. L'equiparazione dei termini di registrazione nel registro acquisti e nel registro vendite permette all'operatore italiano di far confluire nella stessa liquidazione periodica sia l'IVA a debito che l'IVA a credito, rendendo nulla l'incidenza dell'IVA relativa all'acquisto intracomunitario.

Registrazione degli acquisti intracomunitari da parte del cessionario italiano (segue)

NB: L'eventuale detraibilità o meno dell'IVA segue le regole previste per gli acquisti nazionali (artt. 19 e 19-bis1, D.P.R. n. n. 633/1972). Nel caso di uso di registro sezionale è d'obbligo la tenuta di un registro riepilogativo. Le fatture relative ad acquisti intracomunitari di importi inferiori a € 300,00 possono essere registrate in un'unica registrazione riepilogativa.

Registrazione degli acquisti intracomunitari da parte del cessionario italiano (segue)

Esempio registrazione acquisto intracomunitario di beni

In data 20 agosto 2014 riceviamo una fattura (data fatt. 14 agosto 2014, n. fatt. 10) da una ditta francese XXX di € 5.000, relativa all'acquisto di merce.

Si dovrà procedere come segue:

- 1) integrazione fattura con IVA nazionale secondo l'aliquota IVA stabilita in territorio nazionale per tali beni

Data di arrivo fattura....

Protocollo IVA reg. acquisti n. XXX

Protocollo IVA reg. vendite n. XXX

Imponibile € 5.000

IVA 22% = € 1.100

- 2) registro fatture acquisto (art. 25, D.P.R. n. 633/1972)

Registrazione degli acquisti intracomunitari da parte del cessionario italiano (segue)

Esempio registrazione acquisto intracomunitario di beni (segue)

2) registro fatture acquisto (art. 25, D.P.R. n. 633/1972)

<i>Data documento</i>	<i>N. documento</i>	<i>N. protocollo</i>
14 agosto 2014	10	100

<i>Imponibile</i>	<i>IVA</i>	<i>Generalità fornitore</i>
5.000	1.100	XXX

3) registro fatture emesse (art. 23, D.P.R. n. 633/1972)

<i>Data documento</i>	<i>N. documento</i>
14 agosto 2014	150

<i>Imponibile</i>	<i>IVA</i>	<i>Annotazioni</i>
5.000	1.100	Acq. Intra

Approfondimento

IVA erroneamente pagata nel Paese di origine della merce

Cessione intracomunitaria erroneamente assoggettata a tassazione nel Paese di origine

Tassazione dell'acquisto intracomunitario nel Paese di arrivo del bene

L'acquirente non può far ricorso alla procedura del rimborso transfrontaliero

Il cedente
– recupera l'imposta erroneamente versata (variazione dell'operazione)
– restituisce al cliente l'IVA da questi indebitamente pagata

Elenchi INTRASTAT e acquisti intra-UE

Per gli acquisti intracomunitari di beni torna l'obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT.

La periodicità di presentazione dei modelli è:

√ **mensile**: soggetti che effettuano acquisti di beni e servizi superiori ad Euro 50.000 nel trimestre di riferimento e/o in uno dei quattro trimestri precedenti;

√ **trimestrale**: per i restanti soggetti.

Il termine di presentazione degli elenchi è fissato entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di riferimento.

Da ricordare: La legge di Stabilità 2013 non ha cambiato quanto previsto ai fini degli elenchi INTRASTAT (ancorché si dovranno fare gli opportuni ragionamenti sul termine più ampio di registrazione), conseguentemente in merito agli acquisti intracomunitari di beni gli elenchi INTRASTAT andranno alimentati: prendendo a riferimento l'annotazione nel registro IVA delle vendite; nel caso di fatturazione anticipata si dovrà prendere a riferimento il periodo nel quale il fornitore ha dato luogo alla consegna/spedizione dei beni.

INTRASTAT: il caso

Domanda: un soggetto passivo IVA italiana acquista beni dalla Germania in data 28 marzo 2014, paga immediatamente il totale. La Società tedesca emette fattura datata 28 marzo 2014. La fattura arriva via posta in data 5 aprile 2014, il trasporto della merce inizia il 1° maggio 2014 e arriva in Italia il 5 maggio 2014. Come fare correttamente gli adempimenti fiscali?

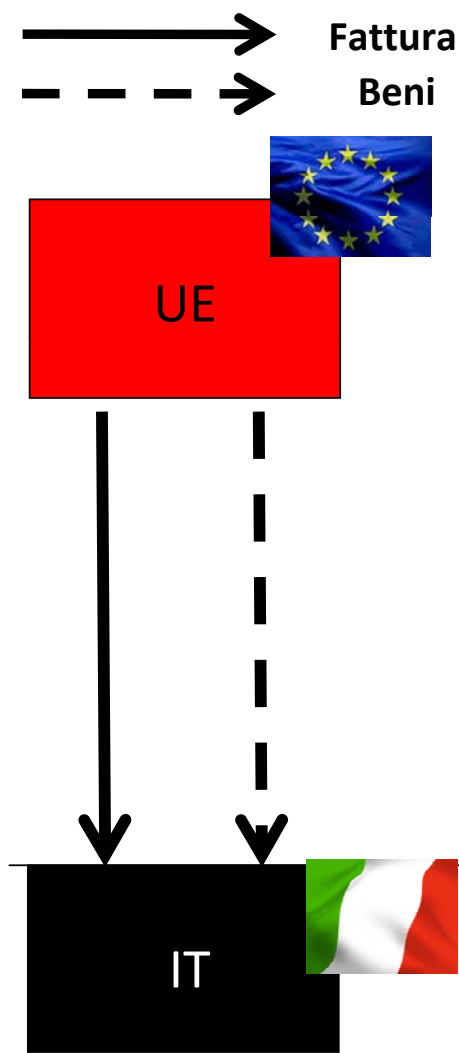
Risposta: con riferimento al quesito posto si devono fare le seguenti premesse:

I) il 2° comma dell'art. 39 del DL n. 331/1993 in vigore dal 1° gennaio 2013 stabilisce che se anteriormente al momento di effettuazione dell'operazione sia emessa fattura l'operazione intracomunitaria si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato "alla data della fattura";

II) l'art. 47, comma 5 del DL n. 331/1993 in vigore dal 1° gennaio 2013 stabilisce che le fatture di acquisto intracomunitario di beni, previa integrazione, vanno annotate nel registro delle vendite, con riferimento al mese precedente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione e non più entro il mese di ricevimento o nei quindici giorni successivi al ricevimento. Il riferimento al mese precedente va inteso nel senso di riportare l'operazione al giusto periodo di competenza quando la registrazione avviene nel mese successivo, ma se avviene nello stesso mese è evidente che la retrodatazione non avrebbe senso, in quanto riporterebbe a un momento in cui l'operazione non era ancora stata effettuata. Nella nuova formulazione normativa è stata rimossa la coincidenza di termini fra l'annotazione delle fatture ricevute nel registro delle vendite e in quello degli acquisti, che può dunque effettuarsi entro il biennio utile (articolo 19 del DPR n. 633/1972).

Sulla base di quanto sopra si ritiene che il momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario sia da ricondurre al 28 marzo 2014 e per meglio dire al momento dell'emissione della fattura (data fattura) da parte del cedente (art. 39 del DL n. 331/1993). Considerato che l'art. 47, 5° comma del DL citato stabilisce che le fatture relative agli acquisti intracomunitari debbano essere annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione delle fatture, si ritiene che la fattura (ancorché il momento di effettuazione sia il 28 marzo 2014) dovrà essere registrata prendendo a riferimento il momento della ricezione della stessa. Visto che la ricezione della fattura, nel caso in esame, è avvenuta il 5 aprile 2014, la stessa andrà riportata nel registro delle fatture emesse entro il 15 del mese successivo ma con riferimento al mese precedente (quindi, nel caso posto la fattura potrà essere registrata entro il 15 maggio 2014 con riferimento al mese di aprile 2014). Infine, in merito agli elenchi INTRASTAT, considerato che si tratta di fattura anticipata, così come stabilito dall'art. 50, 7° comma del DL n. 331/1993, l'acquisto intracomunitario dovrà essere indicato prendendo a riferimento il momento della consegna/spedizione dei beni, quindi, dovrà essere alimentato l'elenco INTRASTAT di maggio da presentare entro il 25 giugno 2014.

Acquisti intra-UE in schema



Momento di effettuazione (art. 39, co. 1, D.L. 331/1993): all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione o anteriormente se vi è anticipo della fatturazione. (Momento giuridico)

Termini integrazione (art. 46, co. 1, D.L. n. 331/1993): nulla è detto sul termine per integrare.

Termine registrazione (art. 47, co. 1, D.L. n. 331/1993): entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura con riferimento al mese precedente. (Momento contabile)

Termine eventuale autofattura (art. 46, co. 5, D.L. 331/1993): se entro il secondo mese successivo a quello in cui l'operazione è effettuata non si riceve fattura da integrare è necessario emettere autofattura entro il 15 del terzo mese successivo a quello di in cui l'operazione è effettuata. (Momento giuridico) + annotazione immediata con riferimento al mese precedente

Presentazione elenchi INTRASTAT.

Stati UE
Italia

Cessioni intracomunitarie di beni

Le cessioni intracomunitarie di beni sono non imponibili IVA quando:

- **l'atto è a titolo oneroso. NB:** sono escluse pertanto le cessioni a titolo gratuito e di quei beni che sono forniti in sostituzione di beni già venduti per effetto della clausola di garanzia che viene generalmente concessa dal venditore;
- **il bene è trasferito fisicamente nel territorio di uno Stato U.E. (non rileva chi effettua il trasporto);**
- **entrambi i soggetti hanno lo status di operatore economico e possiedono il numero di identificazione (art. 41, D.L. n. 331/1993).**

NB: Oltre alla cessione a titolo oneroso sono considerate cessioni intracomunitarie:

- le cessione di beni soggetti ad accisa a condizione che il loro trasporto sia effettuato tra depositi IVA in regime di sospensione d'imposta e che ci sia un documento di trasporto conforme alle disposizioni U.E.;
- le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, cioè le cosiddette vendite a distanza che soggiacciono ad una disciplina particolare; le cessioni di beni con spedizione in altro Stato membro per essere ivi installati, montati o assemblati da parte del fornitore o per suo conto (cessioni chiavi in mano) (art. 41, comma 1, D.L. n. 331/1993).

Documentazione attestante la cessione intra-UE

La Direttiva comunitaria 2006/112/CE non individua nello specifico la forma nonché la tipologia della prova da utilizzare allo scopo di dimostrare che si è realizzato il trasporto nel territorio di un altro Stato Membro della UE, lasciando, in base all'art. 131 della citata Direttiva, ampia discrezionalità normativa in tal senso ai vari Stati membri nel rispetto dei principi fondamentali del diritto comunitario, quali la neutralità dell'imposta, la certezza del diritto e la proporzionalità delle misure adottate

Ciò premesso l'Amministrazione Finanziaria, anche sulla scorta di diverse sentenze emanate dalla Corte di Giustizia UE (Sentenze del 27.9.2007, nelle cause C-409/04, C-146/04 e C-184/05; Sentenze del 16.12.2010, in causa C-430/09 e 6.9.2012, in causa C-273/11; Sentenza del 6.9.2012, in causa C-273/11), ha fornito, nel tempo, svariati chiarimenti con dei propri documenti di prassi. E più precisamente:

√ **la R.M. 28.11.2007, n. 345/E**, ha individuato, quale prova idonea a dimostrare l'uscita delle merci dal territorio dello Stato, il documento di trasporto "CMR" (firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta) e ha sancito, inoltre, l'obbligo per il cedente di conservare, oltre agli elenchi INTRASTAT e alle fatture, la documentazione bancaria dalla quale risulti traccia delle somme riscosse in relazione alle cessioni intracomunitarie effettuate e la copia di tutti gli altri documenti attestanti gli impegni contrattuali che hanno dato origine alla cessione ed al trasporto dei beni in un altro Stato membro;

Documentazione attestante la cessione intra-UE (segue)

√ **la R.M. 15.12.2008, n. 477/E**, ha affrontato ulteriori aspetti connessi alla dimostrazione dell'avvenuta cessione intracomunitaria di beni chiarendo che il "CMR" rappresenta un'esemplificazione dei documenti che possono essere forniti per comprovare la cessione intracomunitaria. Inoltre, nel medesimo documento di prassi l'Agenzia ha affrontato il tema della prova delle cessioni intracomunitarie con clausola "franco fabbrica". In tale fattispecie il cedente nazionale si limita a consegnare i prodotti al vettore incaricato dal proprio cliente e molto difficilmente riesce ad ottenere da quest'ultimo una copia del documento di trasporto controfirmata dal destinatario per ricevuta. Al riguardo è stato affermato che *"nei casi in cui il cedente non abbia provveduto al trasporto delle merci e non sia in grado di esibire il predetto documento di trasporto, la prova (...) potrà essere fornita con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro"*;

√ **la R.M. 15.2.2008, n. 49/E**, pur riguardando la particolare prassi commerciale del *consignment stock*, si è occupata dell'invio dei beni in altro Stato UE, focalizzandosi sull'effettivo momento di passaggio della proprietà;

Documentazione attestante la cessione intra-UE (segue)

√ **la R.M. 25.3.2013, n. 19/E**, ha ritenuto idoneo, per comprovare l'avvenuta cessione intracomunitaria, anche il CMR elettronico ed altri elementi risultanti da strumenti informatici. Più in particolare *“costituisce mezzo di prova equivalente al CMR cartaceo un insieme di documenti dal quale si possono ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso, e le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore, e cessionario)”*. Tra questi, risulta ammissibile anche l'utilizzo delle informazioni tratte dal sistema informatico del vettore, da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro. Così come precisato sempre dall'Agenzia, tali documenti sono idonei a provare le cessioni intracomunitarie se sono conservati congiuntamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle predette cessioni, alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e agli elenchi INTRASTAT.

Documentazione attestante la cessione intra-UE (segue)

A seguito dei chiarimenti ministeriali sopra illustrati, **l'Assonime con la Circolare n. 20/2013**, allo scopo di rendere ancora più evidente la buona fede dell'operatore economico nelle operazioni intracomunitarie (sul punto la Sentenza della Corte di Cassazione 27.7.2012, n. 13457 ha affermato che in assenza di disposizioni normative che specifichino come dimostrare l'effettiva movimentazione del bene ceduto in un altro Stato membro, possono essere utili i concetti di buona fede espressi dalla Corte di Giustizia UE), ha suggerito di indicare, nei contratti relativi a tali operazioni e nei rispettivi documenti di trasporto consegnati ai vettori preposti per la movimentazione fisica dei beni, l'assunzione – da parte dei cessionari stessi – di uno specifico obbligo di comunicare l'eventuale mancata consegna dei prodotti nel luogo di destino indicato nel documento di trasporto ovvero che la consegna dei medesimi è avvenuta in un luogo diverso da quello riportato.

Documentazione attestante la cessione intra-UE (segue)

Di fatto, sulla base di quanto sopra esposto, si evince che ad oggi, l'Amministrazione finanziaria non ha individuato con chiarezza i documenti che possono supportare le cessioni intracomunitarie ma si è limitata ad affermare che tali documenti devono permettere di acquisire le stesse informazioni contenute nel CMR e le firme del cedente del cessionario e del vettore. **Si fa presente, inoltre, che il CMR è un documento emesso in diversi esemplari: uno conservato dall'azienda mittente, due per il vettore, ed uno che accompagna la merce.**

NB: tutto ciò considerato risulta necessario comprendere quali dati debba contenere il CMR, tenendo anche presente che a volte tale documento non deve essere compilato o non è acquisito dal cedente, a puro titolo esemplificativo si pensi ai trasporti che avvengono con mezzi propri del cessionario ovvero quando lo spedizioniere sempre su incarico del cessionario effettua il trasporto in *groupage*.

Ciò posto i dati contenuti nel CMR sono:

luogo e data di compilazione; nome ed indirizzo del mittente; nome ed indirizzo del vettore; luogo e data di ricevimento della merce; nome ed indirizzo del destinatario; denominazione della natura della merce; numero dei colli ed eventuali contrassegni; peso lordo o quantità della merce (eventualmente espressa in altre unità di misura); istruzioni per eventuali formalità doganali.

Ai dati sopra elencati si aggiungono poi ulteriori altri elementi facoltativi.

Documentazione attestante la cessione intra-UE (segue)

NB:

- nel trasporto per via aerea il documento di trasporto è chiamato AIR WAYBILL (AWB) o LETTERA DI VETTURA AEREA;
- per il via mare il Documento di trasporto è la BILL OF LADING.

Fattura differita cessione intra-UE

Per le cessioni intracomunitarie di beni risulta possibile emettere la fattura differita entro il termine del 15 del mese successivo alla consegna o spedizione anche per le cessioni intracomunitarie, per le quali, così come per gli acquisti, rileva la data di partenza del trasporto o della spedizione dei beni dall'Italia (o dall'altro Stato membro, per gli acquisti), a prescindere dal pagamento totale o parziale del corrispettivo (l'acconto non conta).

Indicazioni da riportare nella fattura per cessione intra-UE

Gli elementi indispensabili da indicare in una fattura di una cessione intracomunitaria di beni sono:

- il codice di identificazione ai fini IVA del cessionario committente opportunamente verificato (nel sistema VIES) pena l'assoggettamento ad IVA dell'operazione;
- il numero di fattura, progressivo delle fatture emesse;
- la data di emissione;
- il titolo di non imponibilità IVA (art. 41 del D.L. n. 331/93);
- l'indicazione di operazione triangolare comunitaria, se trattasi di operazione triangolare comunitaria;
- in caso di cessione di mezzi di trasporto nuovi, i dati identificativi del cliente e del mezzo (se vendita ai privati è sufficiente l'atto di cessione e non si emette la fattura);
- il numero attribuito al proprio rappresentante fiscale, o dell'impresa nel caso in cui i beni siano inviati in altro Stato per esigenze dell'impresa.

Registrazione della fattura per cessione intra-UE e INTRASTAT

NB: Per le cessioni intracomunitarie di beni la fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. La registrazione di tali fatture deve essere effettuata con riferimento alla data di emissione

Per le cessioni intracomunitarie di beni torna l'obbligo di presentazione degli elenchi INTRASTAT.

La periodicità di presentazione dei modelli è:

√ **mensile:** soggetti che effettuano cessioni di beni e servizi superiori ad Euro 50.000 nel trimestre di riferimento e/o in uno dei quattro trimestri precedenti;

√ **trimestrale:** per i restanti soggetti.

Il termine di presentazione degli elenchi è fissato entro il giorno 25 del mese successivo al periodo (mese o trimestre) di riferimento.

Registrazione della fattura per cessione intra-UE e INTRASTAT (segue)

La legge di Stabilità 2013 non ha cambiato quanto previsto ai fini degli elenchi INTRASTAT (ancorché si dovranno fare gli opportuni ragionamenti sul termine più ampio di registrazione), conseguentemente per le cessioni intracomunitarie di beni, gli stessi andranno compilati:

√ prendendo a riferimento i dati delle cessioni intracomunitarie registrate o soggette a registrazione nel periodo (trimestrale o mensile) di riferimento, ciò implica (a decorrere dal 1° gennaio 2013) che una cessione effettuata a marzo 2014 e registrata in aprile va inserita nella comunicazione di tale mese da presentare entro il 25 maggio. Se invece l'operazione è registrata nello stesso mese di effettuazione, l'operazione confluisce nel modello relativo a marzo da presentare entro il 25 aprile;

√ nel caso di fatturazione anticipata con riferimento al periodo nel quale è stata eseguita la consegna/spedizione dei beni (art. 50, 7° comma del DL n. 331/1993).

Registrazione della fattura per cessione intra-UE e INTRASTAT (segue)

Nel caso di tardiva presentazione dei modelli INTRASTAT torna applicabile la sanzione da Euro 516 a Euro 1.032 per ciascun elenco (art. 11, co. 4, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Si precisa, comunque, che **in tali casi, al fine di mitigare la sanzione, sarà possibile utilizzare lo strumento del ravvedimento operoso (da effettuare entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è commessa la violazione beneficiando della riduzione ad 1/8 di Euro 516, quindi, pari ad Euro 64)**

Da ricordare: così come previsto dal citato art. 11, co. 4, D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nel caso di presentazione di elenchi INTRASTAT incompleti/inesatti/irregolari, se l'integrazione o la correzione di un elenco già presentato nei termini non necessita di ravvedimento in quanto la sanzione non viene applicata non solo se la regolarizzazione è effettuata entro 30 giorni dalla richiesta dell'Ufficio ma anche se la stessa avviene spontaneamente da parte del contribuente.

DOTT. **CO**MM. **STEFANO SETTI**

Triangolazioni comunitarie

Le triangolazioni comunitarie

Nella triangolazione comunitaria sono presenti tre soggetti:

- registrati ai fini IVA;
- residenti in tre Paesi membri diversi.

A fronte di un unico trasferimento fisico (dal primo cedente al cessionario finale), i beni sono oggetto di due distinti trasferimenti di proprietà:

- dal primo cedente al secondo cedente ovvero promotore della triangolazione;
- da quest'ultimo al proprio cliente (ovvero cessionario).

Triangolazioni comunitarie con soggetto passivo italiano destinatario finale dei beni o promotore della triangolazione

Il DL 331/1993 regola le ipotesi di triangolazioni comunitarie in cui il soggetto passivo italiano è:

- il destinatario finale dei beni ed il suo fornitore, residente in altro Stato membro, ha assunto il ruolo di promotore della triangolazione (artt. 38 co. 7 e 44 co. 2 lett. a);
- il promotore della triangolazione (art. 40 co. 2 secondo periodo).

Il DL 331/1993 stabilisce che:

- nella prima ipotesi (soggetto passivo italiano destinatario finale dei beni), l'IVA è dovuta dal soggetto passivo italiano, a condizione che sia stato designato al pagamento dell'imposta da parte del proprio fornitore;

Triangolazioni comunitarie con soggetto passivo italiano destinatario finale dei beni o promotore della triangolazione (segue)

- nella seconda ipotesi (soggetto passivo italiano promotore della triangolazione), si considera effettuato in Italia l'acquisto intracomunitario, anche se senza pagamento dell'IVA da parte del cessionario italiano; a tal fine, è però richiesto che:
 - **i beni siano spediti o trasportati direttamente da uno Stato membro ad un altro;**
 - **il cessionario finale sia espressamente designato in fattura, dal soggetto passivo italiano, come debitore della relativa imposta.**

NB: le triangolazioni comunitarie, a seconda della posizione assunta dal soggetto passivo italiano (promotore della triangolazione, primo cedente o destinatario finale dei beni), si distinguono in tre casi, che sono stati esemplificati dalla C.M. 13-VII-15-464/94.

Triangolazioni comunitarie con soggetto passivo italiano promotore della triangolazione

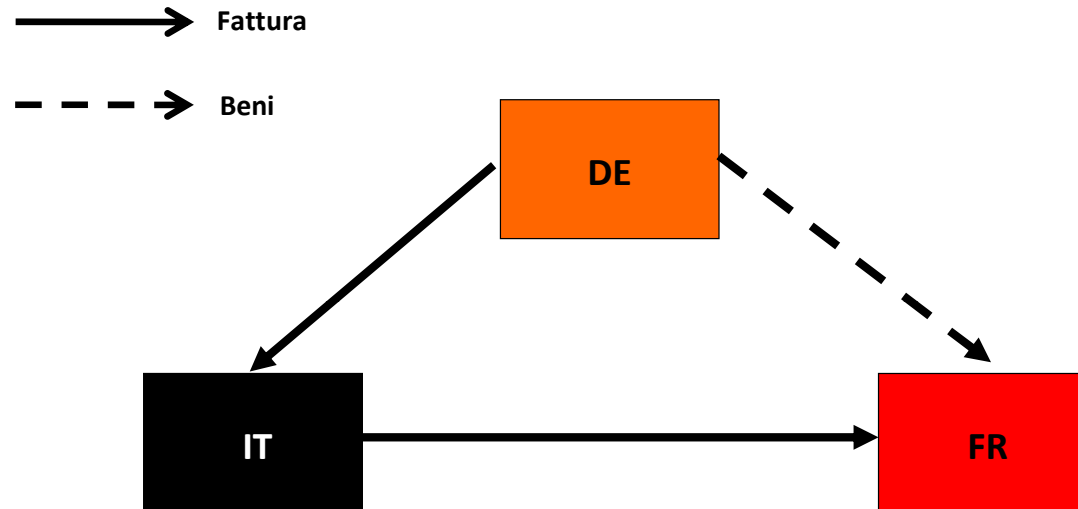
***Esemplificazione:* Soggetto italiano promotore della triangolazione**

Si premette che l'ipotesi in cui il soggetto passivo italiano assume il ruolo di promotore della triangolazione è disciplinata dall'art. 40 co. 2 secondo periodo del DL 331/1993.

Soggetto passivo IVA in Italia (IT) acquista da soggetto passivo IVA tedesco (DE) i beni venduti al proprio cessionario soggetto passivo IVA francese (FR); l'operatore italiano (IT) incarica il proprio fornitore (DE) di consegnare i beni direttamente al suo cliente francese (FR).

Triangolazioni comunitarie con soggetto passivo italiano promotore della triangolazione (segue)

Esemplificazione: Soggetto italiano promotore della triangolazione (segue)



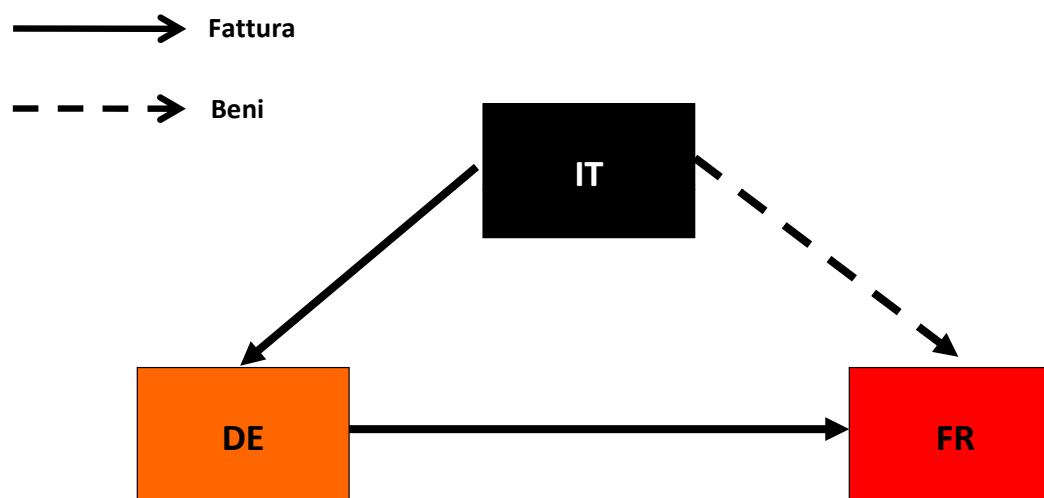
Il soggetto passivo IVA in Italia:

- riceve, dal proprio cedente tedesco, una fattura senza addebito dell'IVA che deve integrare (*reverse charge*) e registrare, senza esporre l'IVA in applicazione dell'art. 40 co. 2 del DL n. 331/1993;
- emette, nei confronti del cessionario soggetto passivo IVA francese, destinatario finale dei beni, fattura in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 41 co. 1 lett. a) del DL 331/1993, da annotare distintamente nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del DPR 633/1972), designandolo espressamente quale responsabile, in sua sostituzione, del pagamento dell'imposta all'arrivo dei beni in Francia;
- compila gli elenchi INTRASTAT degli acquisti (modelli INTRA-2 e 2 bis) e delle cessioni (modelli INTRA-1 e 1 bis) ai soli fini fiscali; dagli stessi deve risultare che si tratta di un'operazione triangolare con intervento dell'operatore italiano come promotore della triangolazione.

Triangolazioni comunitarie con soggetto passivo italiano primo cedente della triangolazione

Esemplificazione: Soggetto italiano primo cedente

Il soggetto passivo IVA in Italia (IT) vende i beni ad un cessionario soggetto passivo IVA in Germania (DE) con consegna diretta in Francia al cessionario di quest'ultimo.



Il soggetto passivo IVA in Italia:

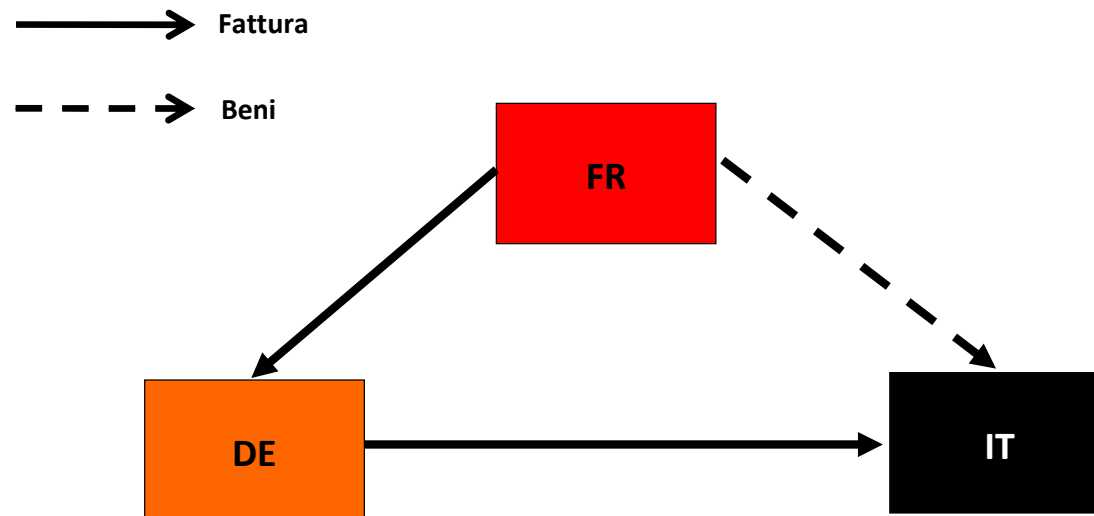
- emette fattura in regime di non imponibilità IVA (ex art. 41 co. 1 del DL 331/1993) nei confronti del cessionario soggetto passivo IVA in Germania;
- annota la fattura distintamente nel registro delle fatture emesse (di cui all'art. 23 del DPR 633/1972);
- compila l'elenco INTRASTAT relativo alle cessioni.

Triangolazioni comunitarie con soggetto passivo italiano destinatario finale della triangolazione

Esemplificazione: Soggetto italiano destinatario finale dei beni

L'ipotesi in cui il soggetto passivo italiano assume il ruolo di destinatario finale dei beni è disciplinata dal combinato disposto degli artt. 38 co. 7 e 44 co. 2 lett. a) del DL 331/1993.

Soggetto passivo IVA in Italia (IT) acquista dal cedente soggetto passivo IVA in Germania (DE), promotore della triangolazione, i beni direttamente provenienti dalla Francia, ove risiede il fornitore dell'operatore tedesco.



Il soggetto passivo IVA in Italia:

- riceve la fattura emessa dal soggetto passivo IVA tedesco senza addebito dell'IVA, con la quale lo stesso lo designa espressamente quale debitore, in sua sostituzione, per il pagamento dell'IVA in Italia;
- integra (*reverse charge*) e registra distintamente, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 46 co. 1 e 47 co. 1 del DL 331/1993, la fattura passiva intracomunitaria;
- compila l'elenco INTRASTAT relativo agli acquisti.

Triangolazione comunitaria interna

La triangolazione comunitaria interna è disciplinata dall'art. 58 co. 1 del DL 331/1993 (se il Paese di destino, diverso dall'Italia, fa parte dell'UE).

In particolare, la triangolazione ricorre nel caso in cui la cessione dei beni, anche tramite l'intervento di un commissionario, sia eseguita dal cedente (ovvero primo cedente) con trasporto o spedizione dei beni nel Paese di destino (comunitario) su incarico del cessionario ovvero promotore della triangolazione italiano (o del suo commissionario).

In pratica, i beni sono recapitati direttamente al cliente (comunitario) del cessionario italiano.

Sul piano normativo, infatti l'art. 58 co. 1 del DL 331/1993 stabilisce che il regime di non imponibilità IVA proprio delle cessioni intracomunitarie di beni (di cui all'art. 41 dello stesso decreto) si applica 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”*.

Triangolazione comunitaria interna (segue)

Ne consegue, che secondo il disposto dell'art. 58 co. 1 del DL 331/1993 l'applicazione del regime di non imponibilità IVA torna applicabile non solo alla cessione posta in essere dal promotore della triangolazione nei confronti del cessionario comunitario, ma anche alla cessione intercorsa tra il primo cedente italiano e il promotore stesso.

Come indicato dalla C.M. 13-VII-15-464/94, mentre il rapporto tra i due soggetti IVA italiani è non imponibile ex art. 58 co. 1 del DL 331/1993, il rapporto tra il promotore della triangolazione e il cessionario comunitario beneficia della non imponibilità di cui all'art. 41 co. 1 dello stesso decreto.

Ne discende, pertanto, che il promotore della triangolazione deve essere necessariamente un soggetto IVA.

Triangolazione comunitaria interna (segue)

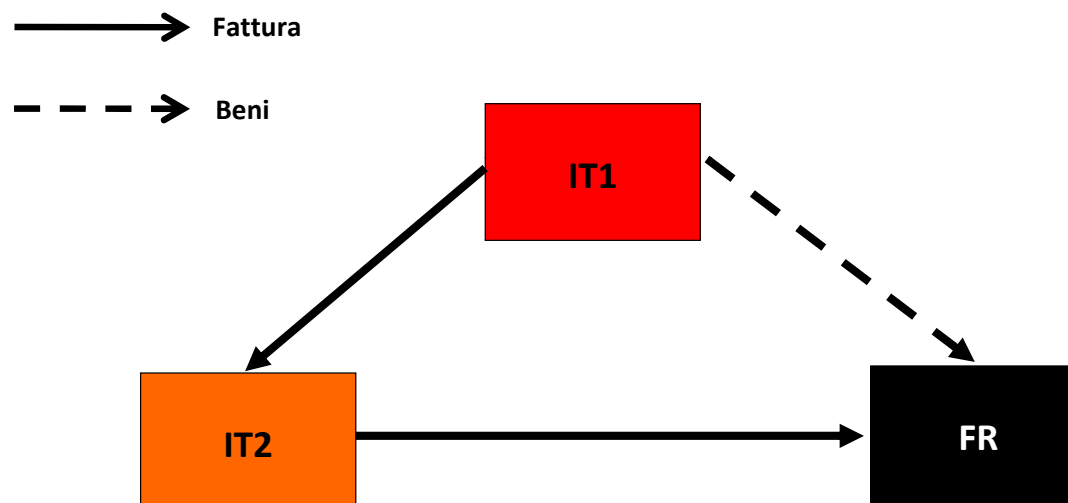
Da ricordare: la prova dell'uscita dei beni dal territorio italiano

Premesso che la non imponibilità IVA, nel rapporto tra il primo cedente e il promotore della triangolazione, trova applicazione solo se i beni non vengono consegnati nel territorio dello Stato ma spediti o trasportati direttamente nell'altro Stato membro, per incarico del cessionario (ovvero promotore) a cura o a nome del primo cedente (C.M. 13-VII-15-464/94), **si ricorda che la prova che consente di superare la presunzione di consegna nello Stato può essere rappresentata dalla documentazione relativa al trasporto (CMR, bill of lading, ecc.) ovvero da qualsiasi altro documento dal quale risulti che l'incarico del trasporto o della spedizione è stato conferito al primo cedente dal proprio cessionario (ovvero promotore).**

Triangolazione comunitaria interna (segue)

Esemplificazione: Triangolazione comunitaria interna

Soggetto passivo IVA in Italia (IT1) vende la merce ad altro soggetto passivo IVA in Italia (IT2), che a sua volta rivende ad un soggetto passivo IVA in Francia (FR), ma la consegna viene effettuata per incarico del secondo cedente ovvero promotore (IT2) a cura del primo cedente (IT1)



Con riferimento agli adempimenti IVA:

- Il primo cedente (IT1) effettua un'operazione interna che va fatturata in regime di non imponibilità (ex art. 58 co. 1 del DL 331/1993); tale operazione non deve essere dichiarata ai fini INTRASTAT (circ. Agenzia delle Entrate 6.8.2010 n. 43/E);
- il promotore ovvero secondo cedente (IT2) effettua una cessione intracomunitaria che va fatturata in regime di non imponibilità (ex art. 41 co. 1 del DL 331/1993). Tale soggetto deve altresì presentare gli elenchi INTRASTAT relativi alla cessione.

Fattura super-differita

- La fattura “super-differita” è prevista per il promotore delle operazioni triangolari di beni “interne” (con invio dei beni a terzo a cura o a nome del primo cedente italiano per conto del proprio cessionario italiano); in tal caso il promotore della triangolazione può emettere la fattura a favore del proprio cliente entro la fine del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni.
- La fattura “super differita” può essere utilizzata esclusivamente dal promotore delle operazioni triangolari “interne”. Infatti, il promotore della triangolazione può emettere la fattura a favore del proprio cliente entro la fine del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni.
- Per cessione triangolare (art. 21, co. 4, DPR n. 633/1972 e C.M. 22 dicembre 1998, n. 288/E) si intende la cessione di beni che da un primo cedente (A) vengono consegnati o spediti, anziché al cessionario-secondo cedente ovvero promotore della triangolazione (B), direttamente a terzi (C), a seguito di disposizioni del cessionario stesso, per avere quest’ultimo a sua volta ceduto i beni medesimi a (C).

Fattura super-differita (segue)

N.B. Con riferimento alla fatturazione da (A) a (B), si applicano le regole previste per la fatturazione immediata (che deve essere emessa e consegnata o spedita al cliente - anche a mezzo di sistemi elettronici - entro lo stesso giorno di effettuazione della vendita o prestazione del servizio - entro le ore 24 del giorno stesso) o differita, mentre per la cessione di beni effettuata dal secondo cedente (B) a terzi (C), è possibile emettere la fattura entro la fine del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni (cd. fattura super-differita).

Fattura super-differita (segue)

Il promotore della triangolazione ovvero secondo cedente (B), oltre a beneficiare di un maggior termine per la fatturazione, beneficia anche del differimento dell'esigibilità IVA. Infatti, l'IVA diviene esigibile nel mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione derogando così al principio della coincidenza fra esigibilità e momento impositivo (art. 6, co. 5, DPR 633/1972).

A differenza, quindi, della fatturazione differita "ordinaria", caratterizzata dalla coincidenza tra esigibilità e momento impositivo (con il solo rinvio, al giorno 15 del mese successivo, della fatturazione), la fatturazione "super-differita" consente il differimento al mese successivo a quello di consegna non solo dell'emissione della fattura, ma anche dell'esigibilità dell'imposta e, quindi, della liquidazione IVA periodica.

Esempio La società Alfa il 25 giugno ha stipulato una vendita di beni al suo cliente Beta il quale, a sua volta, ha dato l'incarico ad Alfa di cederli per suo conto alla società Gamma. La consegna a Gamma è avvenuta il 2 luglio. La cessione da Beta a Gamma si considera effettuata il 2 luglio mentre l'imposta relativa, se sono rispettate le condizioni suddette, diviene esigibile e detraibile nell'agosto successivo.

Fattura super-differita (segue)

Per l'emissione della fattura super differita le condizioni sono:

- la cessione, con passaggio dei beni da (A) verso (C), senza il transito presso (B), deve risultare da atto scritto, anche sotto forma di ordine commerciale;
- la cessione deve risultare dal documento di trasporto (c.d. DDT) o simili da cui si evinca che la consegna a (C) è fatta su disposizione di (B). Oltre al DDT, consentono l'emissione della fattura super differita i seguenti documenti idonei ad identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione:
 - o bolla di accompagnamento, quando prevista;
 - o lettera di vettura, carnet Tir e bolletta di consegna (C.M. 31 ottobre 1974, n. 42/503981);
 - o ricevuta fiscale o scontrino fiscale, ma solo se opportunamente integrati.
- il comportamento di fatto dei contribuenti deve essere conforme alla fattispecie legislativa in esame.

Fattura super-differita (segue)

Sulla fattura super differita va obbligatoriamente richiamato il numero e la data dei singoli documenti di consegna; la data può essere anche quella di formazione del documento che è sempre anteriore a quella della consegna. Non è, invece, necessario riportare anche la data successiva relativa alla effettiva spedizione, così come riconosciuto con C.M. n. 249/E dell'11 ottobre 1996.

Fattura super-differita (segue)

Esempio fattura "super differita"

In base all'articolo 21, comma 4, lettera b) e all'articolo 6, comma 5, ultimo periodo, del DPR n. 633/1972, il promotore di una "triangolare interna" può emettere fattura al proprio cliente entro il mese successivo (con computo IVA nello stesso periodo) a quello della consegna o spedizione effettuata, su suo incarico, dal proprio fornitore. Per il fornitore, invece, la fattura va emessa entro il 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione effettuata al terzo e l'IVA rimane esigibile con riferimento a questo mese.

Beta S.r.l.
Via Fiume n. 1
38068 Rovereto (TN)
Cod. fiscale e P. Iva XXXXXXXX

Spett.le Gamma S.r.l.
Cod. fiscale e P. Iva XXXXXXXX
Via S. Marco n. 15
38068 Rovereto (TN)

Fattura n. 78 del 15 marzo 2014

Vendita 3 scrivanie consegnate da Alfa S.r.l.:

rif.: ddt n. 90 del 20 febbraio 2014

Imponibile	Euro	10.000
IVA al 22%	Euro	2.200
Totale fattura	Euro	12.200

Fattura differita ai sensi dell'art. 21, co. 4, lett. b) del DPR n. 633/1972

In merito all'esempio qui riportato la C.M. n. 288 del 1998 richiede che l'incarico dato da Beta (promotore) ad Alfa di consegnare o spedire i beni a Gamma risulti da atto scritto (anche un ordine commerciale) e che la merce sia scortata dal Ddt emesso da Alfa, da cui risulti che la consegna è effettuata a Gamma su incarico di Beta.

DOCT. COMM. STEFANO SETTI

Fattura super-differita (segue)

La fattura “super-differita” (che partecipa alla liquidazione IVA del mese di registrazione) deve essere registrata entro 15 giorni e con riferimento alla data di emissione (art. 23 co. 1 del DPR n. 633/1972). Nel caso in cui vengano utilizzati i due sistemi di fatturazione immediata e differita, devono essere istituiti appositi registri sezionali in cui annotare le fatture distintamente numerate (C.M. 42/503981/74). Tale obbligo, che implica - di regola - anche la tenuta di un registro riepilogativo, non deve essere osservato qualora il soggetto passivo sia in grado di garantire la registrazione dei suddetti documenti nell’ordine della loro numerazione progressiva e continua (R.M. 28.10.77 n. 360056).

DOTT. **CO**MM. **STEFANO SETTI**

Operazioni presso i depositi IVA

Depositi IVA

I depositi IVA consistono in un luogo privilegiato in cui i beni possono essere fisicamente immessi in regime sospensivo di imposta ed utilizzati per la custodia di beni non destinati alla vendita al minuto.

Così come stabilito dall'art. 50-bis co. 4 del DL 331/1993, sono effettuate senza pagamento dell'IVA determinate operazioni, aventi ad oggetto beni nazionali o comunitari:

- mediante l'introduzione o l'estrazione delle merci nei o dai depositi fiscali (art. 50-bis co. 4 lett. a, b, c, d, f e g);
- durante la giacenza delle merci nei depositi IVA (art. 50-bis co. 4 lett. e ed h);
- mediante trasferimento delle merci tra depositi IVA (art. 50-bis co. 4 lett. i).

Depositi IVA (segue)

1. L'introduzione di beni verso depositi IVA avvengono senza pagamento d'imposta, ai sensi del citato art. 50-bis e possono riguardare:

- acquisto intracomunitario se i beni sono inviati da altro Stato membro della UE;
- acquisto in Italia per i prodotti di cui alla Tabella A-bis allegata al DL n. 331/1993;
- importazione per i beni inviati da Paese extra-UE.

2. Le operazioni all'interno dei depositi costituiscono operazione rilevante territorialmente nel luogo in cui il deposito è situato anch'esse senza pagamento dell'IVA ai sensi dell'art. 50-bis del DL n. 331/1993.

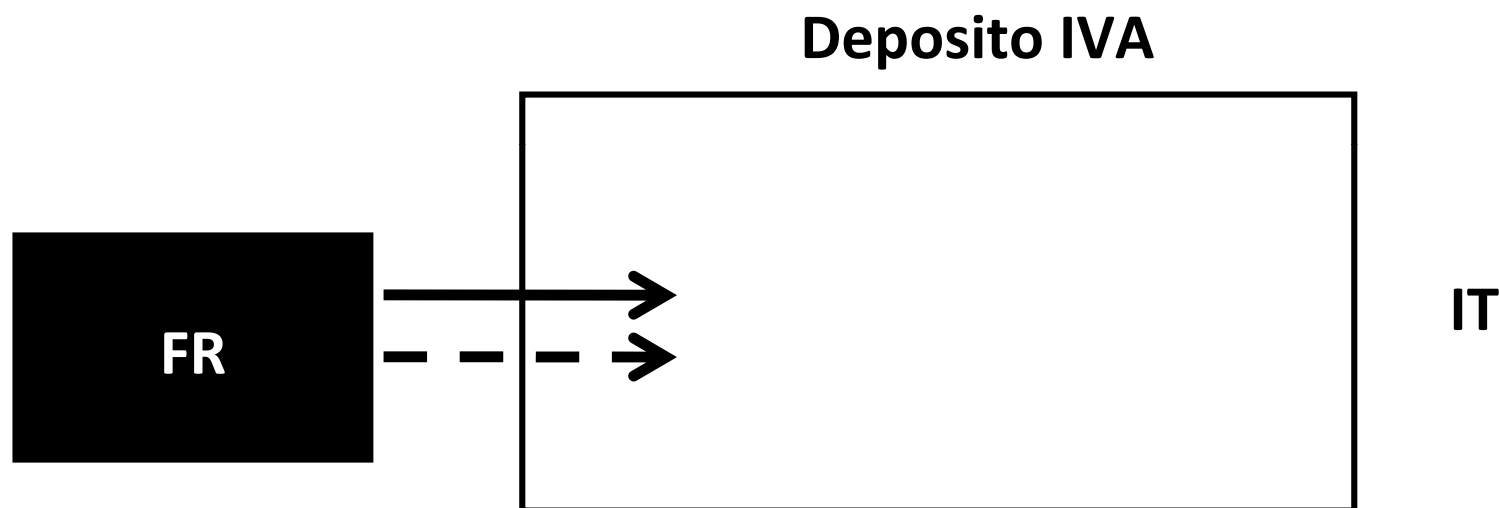
3. L'estrazione dei beni dal deposito costituisce:

- operazione imponibile se i beni sono ceduti in Italia;
- cessione intracomunitaria se i beni sono destinati in altro Paese della UE;
- cessione all'esportazione se i beni sono destinati ad un Paese extra-UE.

Schema: intracomunitaria verso deposito

—————→ Fattura

- - - - -→ Beni



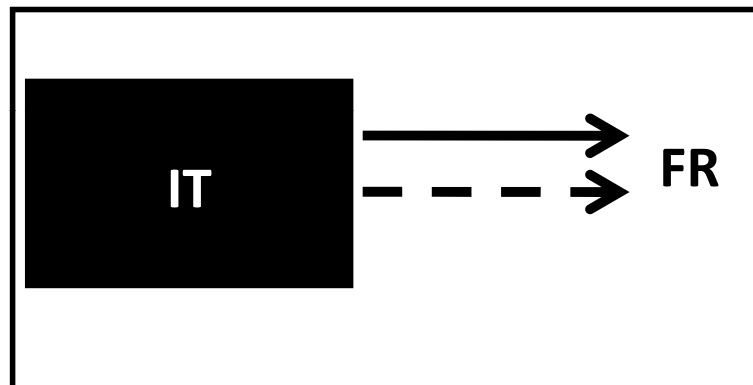
- Operazione di acquisto rilevante in Italia ma senza applicazione dell'IVA
- adempimenti fiscali e contabili in Italia
- Presentazione INTRASTAT acquisto

Schema: domestica italiana

—————→ Fattura

- - - - -→ Beni

Deposito IVA



- Operazione di cessione e acquisto rilevanti in Italia ma senza IVA
- adempimenti fiscali e contabili in Italia
- No INTRASTAT

NB: ancorché le operazioni poste in essere nell'ambito dei depositi IVA rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, non danno luogo al pagamento dell'imposta. Tuttavia, permangono gli adempimenti "formali" in materia di fatturazione, registrazione, dichiarazione e, se ne ricorrono i presupposti, di presentazione dei modelli INTRASTAT.