IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

a cura di Sandro Cerato

PRESUPPOSTI DI APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA

I PRESUPPOSTI

🏛 Art. 1, D.P.R. 633/72

L'imposta sul valore aggiunto si applica sulle **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** **effettuate** nel **territorio dello Stato** nell'**esercizio di imprese** o nell'**esercizio di arti e professioni** e sulle **importazioni** da chiunque effettuate

OGGETTIVO

🏛 Artt. 2 e 3, D.P.R. 633/72

SOGGETTIVO

🏛 Artt. 4 e 5, D.P.R. 633/72

IL «PRESUPPOSTO» TERRITORIALE

“PRESUPPOSTI” di imponibilità *(art. 1 del DPR 633/72)*		
OGGETTIVO Sono imponibili le	**SOGGETTIVO** se effettuate nell’	**TERRITORIALE** e se effettuate nel
- Cessione di beni (Art. 2) - Prestazioni di servizi (Art. 3)	- Esercizio di impresa (Art. 4) - Esercizio di arte o professione (Art. 5)	- Territorio dello Stato (artt. 7-7septies)
In effetti, il requisito della territorialità, **non è un “presupposto”** che condiziona l’imponibilità dell’operazione, ma chiarisce solo se questa è **imponibile in Italia** o in un altro Stato membro.		
In base alla Direttiva 2006/112/CE, infatti, se l’operazione è rilevante sotto il profilo oggettivo e soggettivo, è certamente “imponibile”, ma occorre stabile quale sia il **“luogo dell’operazione imponibile”.**		

IL 4° «REQUISITO»

IL MOMENTO IMPOSITIVO

TEMPORALE

MOMENTO IMPOSITIVO
(art. 6, DPR 633/72 e art. 39, Dl 331/93)

QUANDO IL REQUISITO SI VERIFICA SORGONO GLI OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI
(FATTURAZIONE, REGISTRAZIONE, LIQUIDAZIONE, VERSAMENTO E DICHIARAZIONE)

CLASSIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI

OPERAZIONI RILEVANTI

- Sono operazioni per le quali **coesistono tutti i requisiti** di applicazione dell'IVA

- Sono **soggette a tutti gli obblighi** di fatturazione, registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione

- Influenzano il **volume d'affari** del contribuente

- In generale consentono la **detrazione** dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati nell'esercizio d'impresa, arte o professione

… DETTAGLIO

✓**OPERAZIONI IMPONIBILI**
✓**OPERAZIONI NON IMPONIBILI**

- **CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE (art. 8)**
- **OPERAZIONI ASSIMILATE (art. 8-bis + 38-quater, 71 e 72)**
- **SERVIZI INTERNAZIONALI (art. 9)**
- **CESSIONI INTRACOMUNITARIE (artt. 40, 41, 51, 52 e 58 D.L. 331/93)**

✓**OPERAZIONI ESENTI (art. 10)**
✓**OPERAZIONI NON SOGGETTE CON DIRITTO ALLA DETRAZIONE**

OPERAZIONI NON RILEVANTI

Sono operazioni non soggette, escluse o fuori campo IVA

- ❑ Manca uno dei requisiti essenziali
- ❑ Non sono soggette agli obblighi di rilevazione di cui al titolo II del DPR 633/72 **(deroga per FC extraterritoriali – vedi, dal 2013, art.21 co.6-bis)**
- ❑ Non danno diritto alla detrazione dell'imposta assolta dall'eventuale soggetto passivo in relazione a beni e servizi acquistati o importati **(deroga per FC extraterritoriali – vedi, dal 2013, art.21 co.6-bis)**

OPERATORI SOGGETTI ALLA NORMATIVA ITALIANA

PER CHI VALGONO LE REGOLE?

1. **OPERATORE IVA ITALIANO**
2. **OPERATORE UE IDENTIFICATO IN ITALIA O RAPPRESENTANTE FISCALE**
3. **STABILE ORGANIZZAZIONE DI SOGGETTO ESTERO**

SOGGETTI PASSIVI (art. 17 DPR 633/72)

REGOLA

1. L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'**art. 19**, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

NON RESIDENTI

2. Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti **nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato**, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), **sono adempiuti dai cessionari o committenti**. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

NON RESIDENTI

DIRETTA	**1**
RAPPRESENTANTE	**2**

3. Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di **soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato**, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'articolo 1, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 441. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'articolo 21.

NON RESIDENTI

4. Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

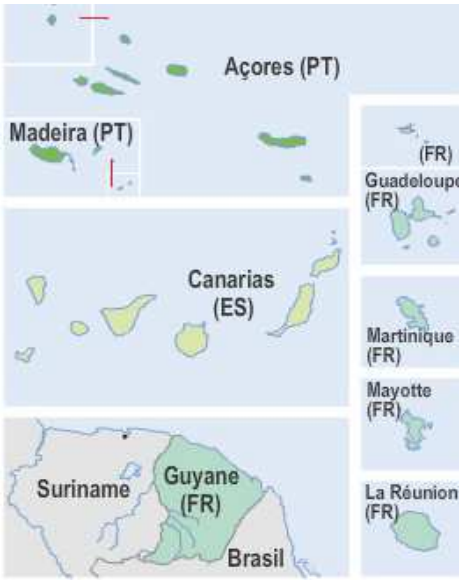
PER IL TRAMITE DI STABILI ORGANIZZAZIONI

Art. 1, Reg. n. 282/11/UE

Designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, 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

TERRITORIALITA’ DELL’IMPOSTA

Islanda
Norvegia
Finlandia
Svezia
Russia
Estonia
Regno Unito
Irlanda
Danimarca
Lettonia
Lituania
R.
Paesi Bassi
Bielorussia
Germania
Polonia
Belgio
Lussemburgo
Ucraina
Repubblica Ceca
Slovacchia
Francia
Liechtenstein
Austria
Moldova
Svizzera
Ungheria
Slovenia
Romania
Croazia
San Marino
Bosnia-Erzegovina
Portogallo
Monaco
Serbia
Andorra
Montenegro
Bulgaria
Italia
Kosovo
Spagna
Ex Repubblica jugoslava di Macedonia
Stato della Città del Vaticano
Albania
Turchia
Grecia
Malta
Cipro


Açores (PT)
Madeira (PT)
(FR)
Guadeloupe
(FR)
Canarias
(ES)
Martinique
(FR)
Mayotte
(FR)
Suriname
Guyane
(FR)
La Réunion
(FR)
Brasil

UE (IVA)

28

TERRITORIALITÀ DELLE OPERAZIONI IVA

- DPR 633/72
  Norma nazionale
  *(art. 1 e artt. da 7 a 7-*septies*)*

- Direttiva "IVA" 2006/112/CE
  Norma-base europea di riferimento

- Regolamento 282/2011
  Chiarimenti e indicazioni operative

- *Circolari dell'Agenzia delle Entrate*

COSA DICE IL DPR 633/72 SULLA TERRITORIALITÀ

Art. 1 - *Sono operazioni imponibili ...*

- ❑ le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ...

  (presupposto oggettivo)

- ❑ effettuate nell'esercizio di impresa, arte o professione ...

  (presupposto soggettivo)

- ❑ **nel territorio dello Stato**

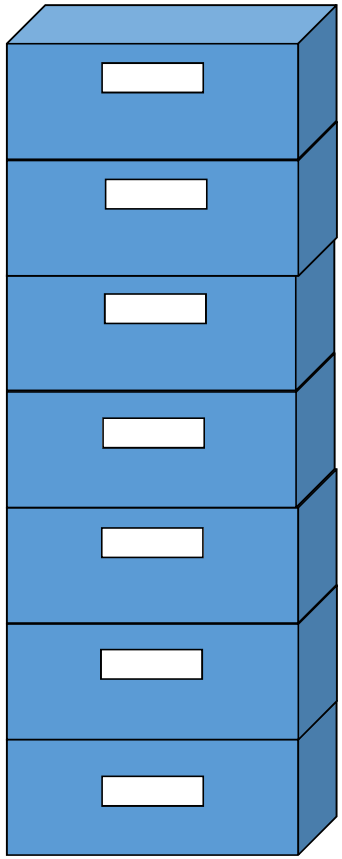
  (presupposto territoriale)

Attenzione alle operazioni non rilevanti territorialmente in Italia ma rilevanti un altro Stato membro.

DPR 633/72 - art. 7		Dir. 2006/112/CE – Titolo V
Territorialità	→	Localizzazione del tributo

ARTT. DA 7 A 7-*SEPTIES*
UN CLASSIFICATORE A 7 CASSETTI

Poniamo su ciascuno un'etichetta



7 – **definizioni**

7-*bis* – **cessioni di beni**

7-*ter* – **servizi generici**

7-*quater* – servizi specifici B2B/B2C

7-*quinquies* – servizi specifici B2B/B2C

7-*sexies* – servizi specifici B2C

7-*septies* – servizi specifici B2C/Ex UE

Deroghe assolute: B2B/B2C

Deroghe al 7-*ter*

Deroghe relative: solo B2C

Art. 7-*bis* - Cessione di beni

- ❑ Cessione di beni immobili (co. 1)
- ❑ Cessione di beni mobili (co. 1)
- ❑ Cessioni a bordo di navi, aerei, treni (co. 2)
- ❑ Cessioni di gas naturale e energia elettrica (co. 3)

ART. 7-*BIS*

co. 1	Immobili	Tutti ➔	se esistenti nel territorio dello Stato
co. 2	Mobili *(per la distinzione tra mobili e immobili, vd. CAE n. 37 sub art. 7-quater)*	Nazionali ➔	
		Comunitari ➔	
		Vincolati al ➔ regime della temporanea importazione	
co. 2	Mobili	Spediti da altro Stato membro, purché	installati, montati o assemblati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto

Fornitura beni con posa in opera

ART. 7-*TER*

- Tipologia del servizio
  - “generico” o “specifico”

- Tipologia del destinatario
  - “soggetto passivo” o “privato”

ART. 7-*TER* - INDIVIDUAZIONE DEI SERVIZI GENERICI

Sono servizi
"generici"

per esclusione,

tutti quelli
che non sono
contemplati
tra i servizi
"specifici"

(di cui ai successivi
articoli
7-*quater*,
7-*quinquies*,
7-*sexies*,
7-*septies*)

SERVIZI GENERICI

- Sono servizi “generici”, nei rapporti B2B anche ...
  - **prestazioni di trasporto beni**
  - **prestazioni di agenzia su beni mobili**
  - **prestazioni di lavorazione su beni mobili**

- Tale impostazione semplifica l’individuazione del luogo di rilevanza territoriale dell’operazione

ART. 7-*TER* - REGOLA GENERALE DEI SERVIZI GENERICI

Art. ***7-ter*** DPR 633/72 e art. **44** Dir. 2006/112

Servizi B2B (business to business)

resi a **soggetto passivo** IVA

→ **Criterio del luogo di destinazione**

IVA rilevante nello S.M. del committente

Art. ***7-ter*** DPR 633/72 e art. **45** Dir. 2006/112

Servizi B2C (business to consumer)

resi a **non soggetto passivo** IVA (privato, ente n.c.)

→ **Criterio del luogo di origine**

IVA rilevante nello S.M. del prestatore

ART. *7-QUATER* - TERRITORIALITÀ

- **Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi (*un primo gruppo di servizi "specifici"*)**

Lett. a)	Servizi relativi ad immobili
Lett. b)	Servizi di trasporto di passeggeri
Lett. c)	Servizi di ristorazione e *catering*
Lett. d)	Servizi di ristorazione e *catering* resi a bordo di navi, aerei o treni
Lett. e)	Servizi di noleggio a breve termine di mezzi di trasporto

ART. 7-*QUATER* – lett. a)

- Art. *7-quater* DPR 633/72 e art. **47** Dir. 2006/112

Servizi relativi ad immobili
(compresi i servizi alberghieri)
(art. 7-*quater* lett. a))
resi a **soggetto passivo**

o a non soggetto passivo IVA

→ **Criterio del luogo ove è situato l'immobile**

ART. 7-*QUATER* - TERRITORIALITÀ

Contenuto dell'articolo 7-quater lett. a)

[1] In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-*ter* co. 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato;

(…)

ART. 7-*QUATER* - SERVIZI IMMOBILIARI

- Interpretazione della definizione di "servizi immobiliari" **Risoluzione Agenzia Entrate n. 48/E del 1 giugno 2010:**
  - (...) Ad avviso della scrivente, le prestazioni effettuate dalla società istante (...) nei confronti della committente spagnola (predisposizione di studi di mercato, valutazione dello standard di qualità della clientela, analisi degli standard dei prodotti della concorrenza, assistenza prestata ai clienti della società spagnola, assistenza ai clienti della stessa in caso di contestazioni generate da disservizi riscontrati negli appartamenti e ricerche di marketing), **ancorché legate all'utilizzo degli appartamenti siti in Roma, non sono caratterizzate dalla presenza di una relazione concreta ed effettiva con il bene immobile.**
  - Tale assenza di relazione **non fa rientrare** le prestazioni di servizi in questione tra quelle indicate alla lett. a) co. 1 dell'art. *7-quater* del DPR 633/72, (...).

ART. 7-*QUATER* - SERVIZI IMMOBILIARI

- (...)
  - Per quanto riguarda le **prestazioni di agenzia**, alla luce della disposizione comunitaria contenuta nell'art. 47 della Direttiva n. 2006/112/CE del 28.11.2006, che recita testualmente "Il luogo delle prestazioni di servizi relativi a un bene immobile, incluse le prestazioni di periti, di agenti immobiliari…", **si ritiene che esse si riferiscano esclusivamente alle prestazioni delle agenzie immobiliari.**
  - Atteso quanto finora esposto, le prestazioni effettuate dalla società istante alla società committente spagnola rientrano tra le prestazioni generiche, per cui non sono soggette ad IVA per assenza del presupposto territoriale, rilevando, di contro, nel Paese di stabilimento del committente.

CIRCOLARE ADE N. 37/E DEL 29.7.2011 § 3.1.1

L'art. 7-*quate*r si differenzia dal precedente art. 7:

- per l'espressa menzione (cui deve essere attribuita portata ricognitiva) della "fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio";
- per l'espressa menzione della "concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili". Rientrano nel campo di applicazione della disposizione le prestazioni che comportano l'attribuzione al committente, da parte del prestatore, di diritti di utilizzazione dell'immobile (quali locazione, sub-locazione, concessione e sub-concessione).

CIRCOLARE ADE N. 37/E DEL 29.7.2011 § 3.1.1

Rientrano nell'articolo 7-*quater*:

- le perizie relative a beni immobili;
- le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. Tra queste ultime, vi sono, in particolare, le prestazioni – rese da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati – relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile, alla progettazione degli interni e degli arredamenti.

(...)

CIRCOLARE ADE N. 37/E DEL 29.7.2011 § 3.1.1

- (...) Esulano dall'ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, 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; tali attività, se rese a committenti soggetti passivi d'imposta, rileveranno dunque sotto il profilo territoriale nello Stato del committente, a nulla rilevando il luogo di ubicazione dell'immobile.

CIRCOLARE ADE N. 37/E DEL 29.7.2011 § 3.1.1

- **Prestazioni di agenzia (*rectius*: degli agenti immobiliari).**

  (...) è da ritenere che rientrino nell'ambito applicativo della disposizione di cui all'art. 7-*quater* lett. a), tutte le prestazioni di intermediazione relative:

  - alla cessione di immobili (locuzione come detto comprensiva della costituzione o del trasferimento di diritti reali sugli stessi) e
  - alla concessione di diritti di utilizzazione degli stessi (prestazioni di locazione e sublocazione, eminentemente).

CIRCOLARE ADE N. 37/E DEL 29.7.2011 § 3.1.1

- Atteso il puntuale riferimento – sia nella normativa comunitaria che in quella nazionale – alle prestazioni di agenzia immobiliare, **non sono invece** da ritenere ricompresi nell'ambito applicativo della disposizione stessa le intermediazioni (rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti) relative alla **prenotazione di servizi alberghieri** (si veda, in materia, la risoluzione n. 48/E del 1.6.2010).

  Queste prestazioni:

  - se rese a soggetti passivi ➔ regola generale art. 7-*ter* B2B;
  - se rese a NON soggetti passivi ➔ art. 7-*sexies* lett. a) (luogo in cui è situata la struttura alberghiera).

CIRCOLARE ADE N. 37/E DEL 29.7.2011 § 3.1.1

- (...) a conclusioni diverse deve pervenirsi ove la prestazione alberghiera sia compresa dall'agenzia di viaggio in un pacchetto turistico (DM 340/99 e art. 74-*ter* DPR 633/72). In tal caso, per la prestazione dell'agenzia di viaggio trova applicazione il particolare meccanismo applicativo dell'imposta previsto da tale norma. La prestazione – in base alla disposizione di cui al secondo comma dell'articolo 307 della direttiva 2006/112/CE, non modificata dalla direttiva 2008/8/CE – si considera 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.

CIRCOLARE ADE N. 37/E DEL 29.7.2011 § 3.1.2

- **Distinzione dei beni mobili/immobili**

(...) si considera "fabbricato" qualsiasi costruzione incorporata al suolo (art. 12 § 2).

(...) quando tali beni siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell'IVA quali beni immobili.

(...) si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall'immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento (Circ. 38/E del 23.6.10 p. 1.8 a)).

CIRCOLARE ADE N. 37/E DEL 29.7.2011 § 3.1.2

- (...) quando il bene mobile – nel momento in cui il servizio è eseguito – sia fissato stabilmente e non possa essere separato (a meno di alterarne la funzionalità o di antieconomici interventi di adattamento), non opererà il criterio base del committente, bensì la disposizione specifica prevista per i servizi relativi a beni immobili.

  (...) 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.

APPROFONDIMENTO ASSONIME 1/2013

- Costituiscono **beni immobili** anche quelle costruzioni che, pur se non facilmente smontabili e spostabili, non sono tuttavia indissolubilmente ancorate al suolo (ad esempio, impianti e macchinari ancorati al suolo tramite opere murarie, ovvero anche mediante bullonature di fondazione, la cui rimozione o spostamento potrebbe compromettere la funzionalità degli stessi, ovvero dar luogo a problemi tecnici).

APPROFONDIMENTO ASSONIME 1/2013

- Relativamente ai servizi afferenti i predetti beni immobili, aderendo all'indirizzo della Corte di Giustizia Ue (sent. 3.9.2009, causa C-37/08), secondo cui vi deve essere un nesso sufficientemente diretto con l'immobile, Assonime ritiene sia determinante il legame territoriale tra le prestazioni eseguite e le opere che formano oggetto dell'appalto. Rientrano in tale ambito i servizi di ingegneria, le attività di costruzione, i servizi di supervisione e di controllo nelle varie fasi costruttive degli impianti, nonché le prove ed i collaudi. Non rientrano, invece, le attività di sorveglianza dei cantieri, le attività gestionali di carattere amministrativo, nonché i vari servizi di approvvigionamento.

DEPOSITO E STOCCAGGIO MERCI

- **C.M. 28/E/2011**: le prestazioni di deposito effettuate da una società olandese nei confronti di una società italiana, per merci ubicate in un magazzino olandese, sono da inquadrarsi tra le prestazioni di servizi generiche *ex* art. 7-*ter* del DPR 633/72.
- **Sent. Corte di Giustizia UE (C-155/12)**: la prestazione complessa di stoccaggio merci (ricezione merci, sistemazione nelle apposite aree, imballo, custodia, consegna, ecc.) si può qualificare come prestazione di servizi relativa a beni immobili quando il bene immobile è espressamente individuato come l'elemento costitutivo della prestazione di servizi.

ART. 7-*QUATER* - TERRITORIALITÀ

La disciplina della territorialità Iva delle prestazioni di servizi relative a beni immobili, contenuta nell'art. 7-quater, lett. a), del DPR 633/72 non viene modificata dal Reg. UE 1042/2013 (con efficacia 1.1.2017)

Si ricorda che tale Regolamento modifica a sua volta il Regolamento n. 282/2011.

Tuttavia il Regolamento 1042/2013 assume particolare rilievo in quanto:

- Inserisce il nuovo art. 13-ter del Reg. 282/2011 con una definizione di bene immobile ai fini in questione
- Inserisce il nuovo art. 31-bis del Reg. 282/2011 in cui si individua quando sussiste il «nesso sufficientemente diretto» tra il bene immobile ed il servizio
- Inserisce il nuovo art. 31-ter del Reg. 282/2011 con cui si disciplina l'ipotesi in cui siano messe a disposizione attrezzature per la realizzazione dei lavori su beni immobili

ART. 7-*QUATER* - TERRITORIALITÀ

- Art. *7-quater* DPR 633/72 e art. **47** Dir. 2006/112

Servizi relativi ad immobili
(compresi i servizi alberghieri)
(art. 7-*quater* lett. a))
resi a **soggetto passivo**

o a non soggetto passivo IVA

→ **Criterio del luogo ove è situato l'immobile**

↓

Criterio confermato anche dal 2017

ART. 7-*QUATER* - TERRITORIALITÀ

In data 26 ottobre 2015 la Commissione Ue ha pubblicato delle Note esplicative sulle novità in questione.

Il documento non vincola gli Stati membri ma è utile per comprendere meglio le novità in arrivo dal 2017

Un aspetto importante è contenuto nel punto 26 delle Note in cui si precisa che «il singolo Stato membro può prevedere che quando la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un prestatore di servizi non stabilito nel suo territorio, la persona tenuta al versamento dell'Iva dovuta sia il destinatario della prestazione di servizi (cfr. art. 194 della direttiva Iva). Pertanto, gli operatori economici sono tenuti a verificare se tale opzione sia d'applicazione negli Stati membri in cui, pur non essendovi stabiliti, intendono operare».

ART. 13-TER – DEFINIZIONE DI IMMOBILE

a) Parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso

Precisazioni:

- Il suolo comprende ogni appezzamento di terreno, inclusa la parte coperta dall'acqua (mare, laghi, fiumi, ecc.)
- Il sottosuolo comprende tutto ciò che sta al di sotto del terreno, quali i pozzi petroliferi, le falde acquifere, ecc.

ART. 13-TER – DEFINIZIONE DI IMMOBILE

b) Qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile

Precisazioni:

- Il fabbricato è una struttura eretta dall'uomo con un tetto e dei muri (case, fabbriche, ecc.)
- L'edificio è un concetto più ampio perché comprende anche altre strutture che non si considerano fabbricati: strade, ponti, dighe, condotte del gas, centrali elettriche, turbine, ecc.
- Un bene è immobile quando non sia agevolmente smontabile o rimuovibile: ciò si realizza quando gli elementi non possono essere rimossi senza sforzi e senza affrontare costi non trascurabili

ART. 13-TER – DEFINIZIONE DI IMMOBILE

c) Qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in manca del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori

Precisazioni:

- Elementi attaccati o fissati al fabbricato o all'edificio, oppure più semplicemente collocati al suo interno e rimovibile o sostituibile
- In edifici abitativi porte e finestre sono parte integrante del fabbricato, mentre in un deposito o in una fabbrica, ovvero in ponti, gallerie, ecc. tali elementi non sono necessariamente richiesti
- Oltre ai suddetti si devono aggiungere gli elementi di finitura (tramezzature, muri, rivestimenti, ecc.), gli impianti (elettrico, idraulico, ecc.), in quanto elementi che hanno lo scopo di migliorare l'utilizzo del fabbricato o dell'edificio

ART. 13-TER – DEFINIZIONE DI IMMOBILE

c) Qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in manca del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori

Ulteriori precisazioni lett. c):

- Un fabbricato o un edificio è tale anche senza gli elementi in questione (ad esempio una casa è tale anche senza porte e finestre)
- Tuttavia tali elementi sono anch'essi da considerarsi beni immobili in quanto completano il fabbricato o l'edificio
- Si deve valutare caso per caso: un elemento è parte integrante quando contribuisce a rendere completo il fabbricato o l'edificio sulla base delle caratteristiche ad esso comunemente associate

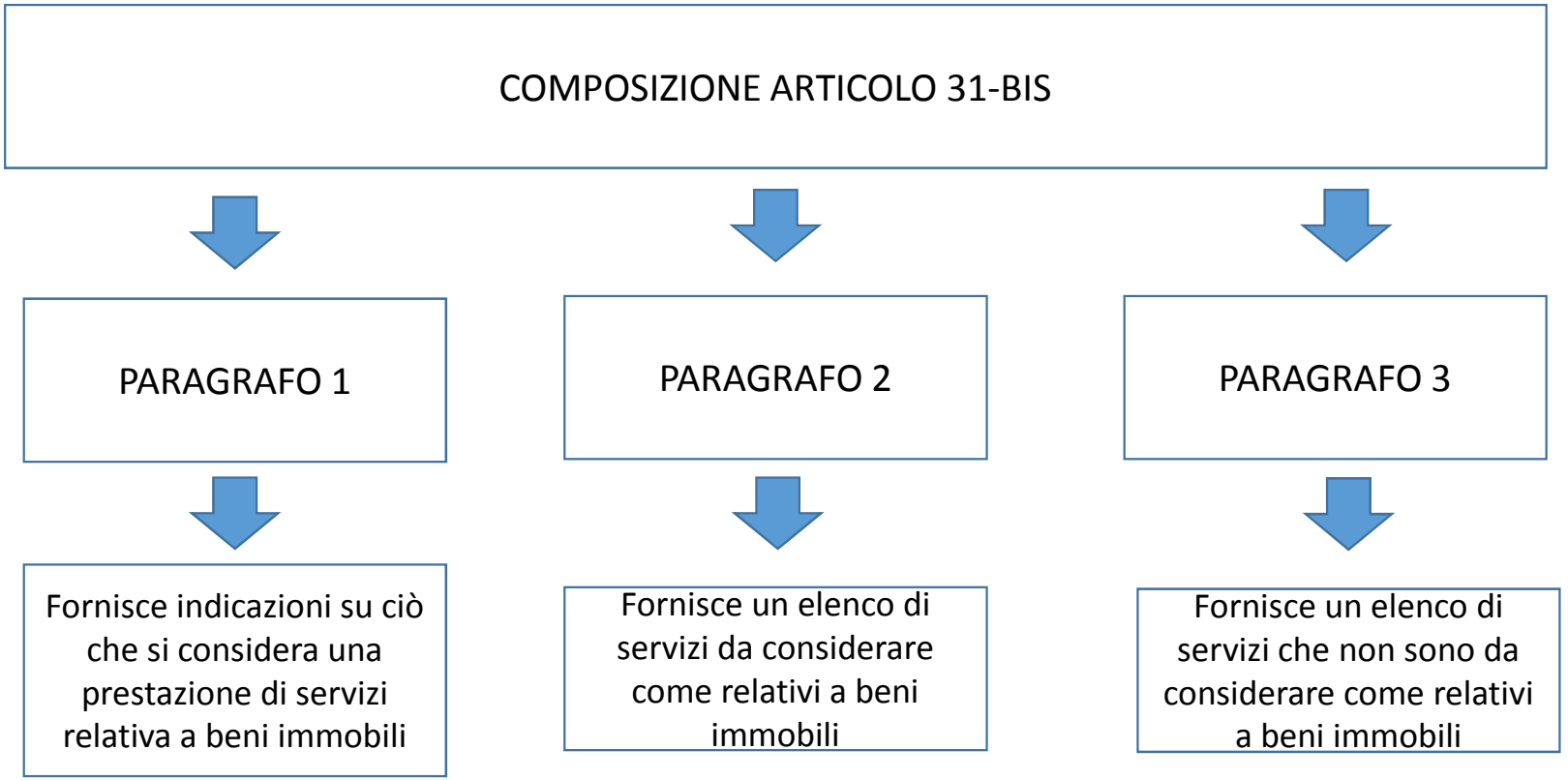
ART. 13-TER – DEFINIZIONE DI IMMOBILE

d) Qualsiasi elemento, apparecchio o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio

Precisazioni:

- Nella nozione di distruzione rientrano quelle situazioni in cui il fabbricato o l'edificio subisce gravi danni o un mutamento fisico sostanziale a causa della rimozione degli elementi in esso installati in modo permanente (ad esempio la rimozione di un tetto per rimuovere un macchinario industriale)
- L'alterazione è un cambiamento meno drastico e comporta un cambiamento più contenuto; l'alterazione è irrilevante se si tratta di rimuovere elementi appesi ai muri o avvitati al suolo, in quanto lasciano segni poco significativi (tempi e costi per sistemare l'alterazione sono indici significativi per valutare la questione)

ART. 31-BIS – NESSO DIRETTO CON L'IMMOBILE



ART. 31-BIS – PARAGRAFO 1

Il nesso sufficientemente diretto con l'immobile sussiste quando i servizi sono:

- derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione (ad esempio locazione immobile);
- Erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene (ad esempio riparazione di un fabbricato)

Un nesso minimo o accessorio con il bene immobile non è sufficiente a qualificare il servizio come relativo a beni immobili

ART. 31-BIS – PARAGRAFO 2

Il paragrafo 2 dell'art. 31-bis fornisce un elenco puramente indicativo di **servizi che il legislatore Ue ritiene relativi a beni immobili**

Esempi:

- Elaborazione di planimetrie di fabbricati che siano destinati ad un lotto di terreno identificato
- Servizi di sorveglianza o sicurezza dei luoghi in cui è situato l'immobile
- Edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati sul fabbricato
- Edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti
- Opere agricole (semina, irrigazione, concimazione, ecc.)
- Rilevamento e valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili
- Valutazione di beni immobili
- Locazione finanziaria e locazione di beni immobili (compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario)

ART. 31-BIS – PARAGRAFO 2

Continua esempi:

- Alloggi nel settore alberghiero, compresi campi di vacanza, campeggi, ecc., comprese le multiproprietà
- Manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o di loro parti, compresi i lavori di pulizia e di posa in opera di piastrelle, carta da parati e parquet, nonché di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili
- Installazione o montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili (da collegare con art. 13-ter lett. c) e d) sulla definizione di bene immobile)
- Lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possono essere considerati beni immobili (come ipotesi precedente)
- Gestione di beni immobili (servizi di controllo, pulizia, manutenzione, riscossione affitti, tenuta di registri e gestione dei pagamenti delle spese correnti, pubblicità sull'immobile, mitigazione e risoluzione dei conflitti tra proprietario e affittuario)

ART. 31-BIS – PARAGRAFO 2

Continua esempi:

- Intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili e nella costituzione o nel trasferimento dei diritti su beni immobili
- Servizi legali relativi al trasferimento di proprietà di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di diritti reali su beni immobili, quali le pratiche notarili e la stesura di contratti di compravendita di immobili

ART. 31-BIS – PARAGRAFO 3

NON rientrano nei servizi relativi a beni immobili le seguenti fattispecie:

- Elaborazione di planimetrie per fabbricati che non siano destinati a un particolare lotto di terreno (ad esempio studi preparatori forniti quando ancora l'ubicazione specifica del bene immobile non è ancora nota né certa
- Magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario
- Prestazione di servizi pubblicitari anche quando comportano l'uso di un bene immobile (ad esempio utilizzando i muri dell'immobile)
- Intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero
- Messa a disposizione di stand in fiere o luoghi di esposizione, nonché i servizi correlati (progettazione dello stand, trasporto e magazzinaggio dei prodotti, fornitura di macchinari, posa di cavi, assicurazione e pubblicità)
- Installazione o montaggio, manutenzione e riparazione, ispezione o controllo di macchinari ed attrezzature che non siano parte di beni immobili
- Servizi legali diversi da quelli indicati in precedenza

ART. 31-BIS – PARAGRAFO 3

Precisazioni sui servizi legali qualificati come relativi a beni immobili:

- sono solo quelli relativi all'alterazione giuridica del bene immobile, anche se non portata a compimento
- Esempi: pratica notaio per atto di compravendita, servizio dell'avvocato relativo al trasferimento (ad esempio stesura del preliminare)
- Vi rientrano anche i servizi legali relativi alla stesura di un contratto di affitto o di locazione finanziaria
- NON rientrano: le consulenze legali sui termini contrattuali o le controversie riguardanti un bene immobile, le consulenze fiscali sulle tasse da corrispondere in caso di trasferimento della proprietà del bene ed i servizi legali relativi alla costituzione di diritti di pegno e ipoteca connessi con le procedure d'insolvenza
- Non rileva la figura professionale che eroga il servizio (ossia non solo il notaio o l'avvocato prestano servizi relativi a beni immobili), ma ciò che conta è il nesso diretto con il trasferimento dell'immobile o con la costituzione ed il trasferimento di diritti reali sul bene immobile
- NON rientrano i servizi legali relativi al finanziamento per l'acquisto di un bene immobile, né la consulenza sull'investimento, in quanto non hanno come scopo il diretto trasferimento del bene immobile od un diritto reale

ART. 31-TER

Messa a disposizione di attrezzature per la realizzazione di lavori su beni immobili

Si tratta della fattispecie di noleggio di attrezzature, con o senza personale, per l'esecuzione di lavori su un bene immobile; tali servizi sono relativi a beni immobili solo se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori

Esempio tipico è il noleggio di impalcature per la costruzione, la riparazione o la pulizia di un fabbricato. In tal caso:

- se il servizio consiste nella sola messa a disposizione del bene, il servizio non è considerato relativo ad un bene immobile
- se il fornitore del servizio si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori (costruzione, riparazione o pulizia del fabbricato), poiché ad esempio ha fornito anche la manodopera, il servizio è considerato come relativo al bene immobile

ART. 7-*QUATER* – *lett. b)*

Art. ***7-quater*** DPR 633/72 e art. **48** Dir. 2006/112

Servizi di trasporto passeggeri (art. 7-*quater* lett. b)) resi a soggetto passivo o a non soggetto passivo IVA

→ **Criterio della proporzione alla distanza percorsa**

Art. 7-*quater* lett. b)

b) le prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

(…)

Direttiva 2006/112

Art. 48 – [Luogo delle prestazioni di trasporto passeggeri]

Il luogo delle prestazioni di trasporto di passeggeri è quello dove si effettua il trasporto in funzione delle distanze percorse.

ART. 7-*QUATER* – lett. c) e lett. d)

Art. ***7-quater*** DPR 633/72 e art. **55** Dir. 2006/112

Servizi di ristorazione e *catering* art. 7-*quater* lett. c) resi a soggetto passivo o a non soggetto passivo IVA

→ **(diversi dai seguenti) Criterio del luogo di esecuzione del servizio**

Art. ***7-quater*** DPR 633/72 e art. **57** Dir. 2006/112

Servizi di ristorazione e *catering* art. 7-*quater* lett. d) resi a soggetto passivo o a non soggetto passivo IVA

→ **(resi a bordo di navi, aerei, treni, in un trasporto intracomunitario) Criterio del luogo di partenza del trasporto**

ART. 7-*QUATER* – lett. e)

Art. ***7-quater*** DPR 633/72 e art. **56** Dir. 2006/112

Servizi di locazione, leasing, noleggio, a breve termine di un mezzo di trasporto (art. 7-*quater* lett. e))
resi a soggetto passivo (B2B)
o a non soggetto passivo (B2C)

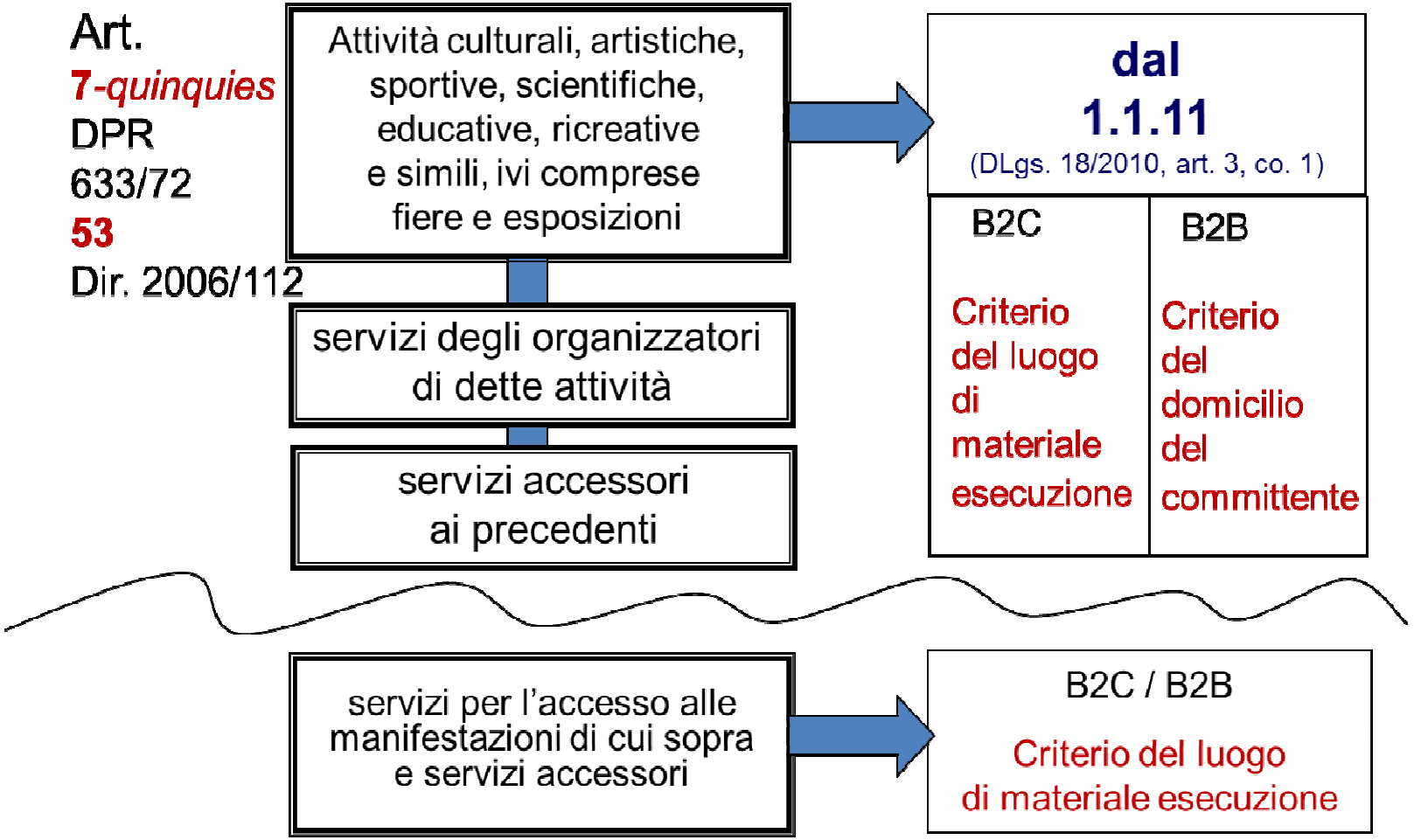
- **Criterio del luogo di messa a disposizione del mezzo**
- **Criterio del luogo di utilizzo**

I servizi sono soggetti ad IVA se:

- **messi a disposizione in Italia e**
- **utilizzati nella UE**

- **messi a disposizione in extra UE e**
- **utilizzati in Italia**

ART. 7-*QUINQUIES* - REGOLE SPECIFICHE PER I SERVIZI "SPECIFICI"



Art. 7-*sexies* - Territorialità - Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi (B2C)		
lett. a)	*intermediazioni*	*se è in Italia il luogo dell'operazione intermediata*
lett. b)	*trasporti non comunitari di beni*	*in proporzione alla distanza percorsa*
lett. c)	*trasporti comunitari di beni*	*se è in Italia il luogo di partenza del bene*
lett. d)	*lavorazioni di beni, prestazioni accessorie ai trasporti, ecc.*	*se eseguite in Italia*
lett. e)	*noleggio NON a breve di mezzi di trasporto (non imbarcazioni)*	*se il committente è domiciliato in Italia o ivi residente senza domicilio all'estero, sempreché la prestazione sia utilizzata in Italia*
lett. f)	*servizi prestati tramite mezzi elettronici*	*se resi da soggetti extra-UE a soggetti nazionali*
lett. g)	*servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione*	*se resi da soggetti nazionali a soggetti nazionali o UE, ovvero se resi da extra-UE e utilizzati in Italia*

Art. 7-*septies* - Disposizioni relative a talune prestazioni di servizi rese a non soggetti passivi stabiliti fuori della Comunità (*Altro gruppo di servizi "specifici" e "immateriali"*) (B2C extra UE)	
lett. a)	*Licenze, diritti d'autore, ecc.;*
lett. b)	*pubblicità;*
lett. c)	*consulenza tecnica o legale; elaborazione dati;*
lett. d)	*prestazioni bancarie/assicurative, ecc.;*
lett. e)	*messa a disposizione di personale;*
lett. f)	*locazione di beni diversi dai mezzi di trasporto;*
lett. g)	*accesso a sistemi di gas o energia elettrica;*
lett. h)	*telecomunicazione e teleradiodiffusione;*
lett. i)	*servizi prestati per via elettronica*
lett. l)	*servizi inerenti l'obbligo di esercizio o meno delle predette attività*

DEBITORE DELL'IMPOSTA – ART. 17 CO. 2 DPR 633/72

Gli obblighi relativi alle **cessioni di beni** e alle **prestazioni di servizi** effettuate **nel territorio dello Stato** da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato,(...), "**sono" adempiuti** (NON "possono") dai cessionari o committenti.

QUINDI: obbligo di reverse charge per beni e servizi

- Come ? ➔ Autofattura o integrazione?

OPERAZIONI TERRITORIALMENTE RILEVANTI IN ITALIA

ACQUISTI DI BENI E SERVIZI DA **SOGGETTO UE**

SEMPRE → OBBLIGO DI INTEGRAZIONE DELLA FATTURA RICEVUTA

ACQUISTI DI BENI E SERVIZI DA **SOGGETTO EXTRA UE**

SEMPRE → OBBLIGO DI EMISSIONE DELL'AUTOFATTURA

A PRESCINDERE DAL FATTO CHE IL FORNITORE ABBIA UN RAPPRESENTANTE FISCALE O UNA IDENTIFICAZIONE DIRETTA IN ITALIA

LE ESPORTAZIONI E I *PLAFOND* DI ESPORTATORE ABITUALE

Dott. Sandro Cerato

ASPETTI GENERALI

IVA

L'esportazione ai fini IVA presuppone il trasferimento di proprietà dei beni e la fuoriuscita dei beni dal territorio diganale comunitario.

La prova dell'esportazione, ossia la fuoriuscita dei beni dal territorio UE è condizione per fruire della non imponibilità.

Normativa doganale

Prescinde dal rapporto civilistico sottostante l'operazione, considerando rilevante la sola materiale uscita dei beni dalla Comunità

OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Artt. 8, 8-*bis* e 9

DPR 633/72

Sono operazioni non imponibili le cessioni all'esportazione, le operazioni assimilate ed i servizi internazionali

- Vengono fatturate senza addebito di IVA
- Danno diritto al rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti
- Generano *plafond*

ESPORTAZIONI GRATUITE

- L’onerosità dell’operazione non costituisce elemento qualificante delle esportazioni di fini IVA, in quanto l’art. 8 del DPR 633/72 non opera alcune distinzione in funzione del titolo dell’operazione realizzata.
  - Cessioni gratuite beni oggetto dell'attività: fattura art. 8 lett. a) con relativi adempimenti.
  - Cessioni gratuite beni non oggetto attività: non cessione IVA (art. 2 co. 2 n. 4) e fattura pro-forma ai fini doganali.
  - Cessioni di merci in sostituzione (garanzia): fattura pro-forma ai fini doganali.

- **N.B.** Le cessioni gratuite non rilevano ai fini della formazione del plafond di esportatore abituale (C.M. 15.7.1999,n. 156/E).

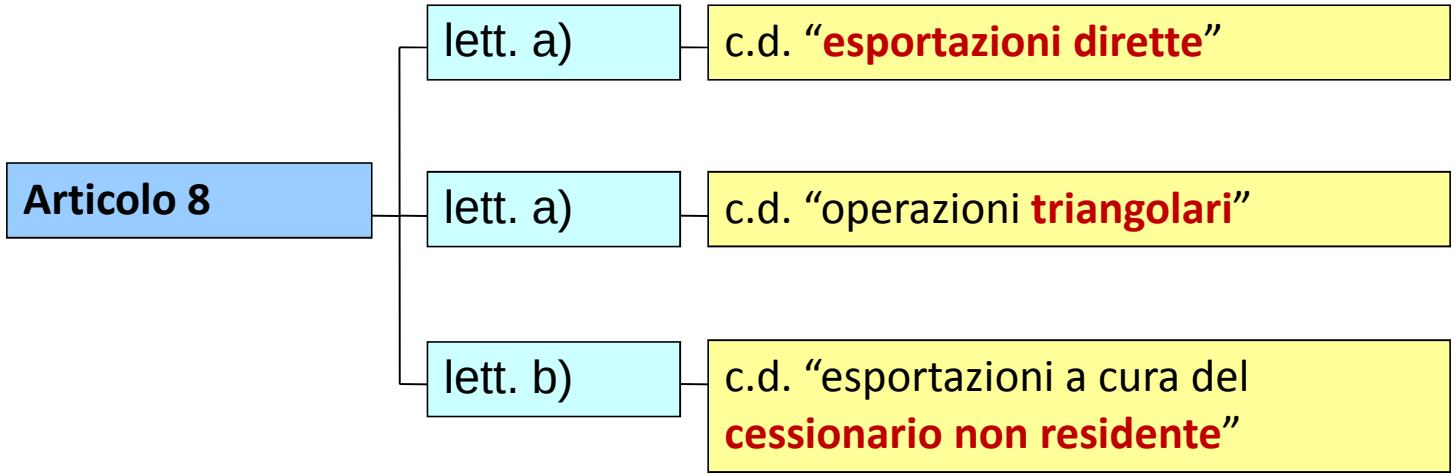
ESPORTAZIONI

DOGANA DI ESPORTAZIONE → È quella in cui la dichiarazione doganale, deve essere presentata; territorialmente è competente quella in cui l'esportatore è stabilito, ovvero le merci sono imballate o caricate per l'esportazione (art. 161 CdC)

DOGANA DI USCITA → Dogana frontaliera da cui la merce lascia materialmente il territorio della Comunità e che appone le attestazioni del visto uscire che costituiranno la prova dell'avvenuta cessione all'esportazione

TIPOLOGIE DI ESPORTAZIONE

- **L'articolo 8** configura come esportazioni (e quindi come operazioni non imponibili, in quanto dirette al consumo estero), alcune tipologie di operazioni secondo lo schema di seguito descritto:



CESSIONI ALL'ESPORTATORE ABITUALE

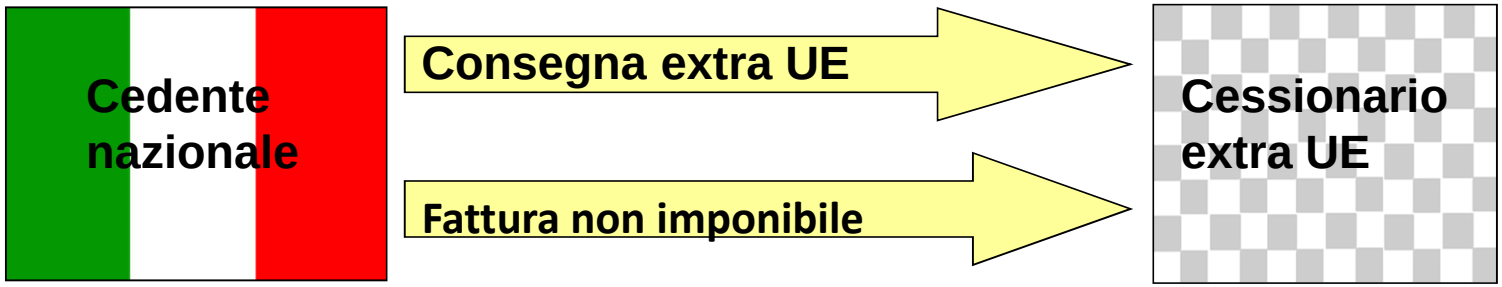
- L'**articolo 8** contiene poi una tipologia di operazioni non imponibili eseguite a favore di esportatore abituale (lett. c).

- Tale "esportazione" non è quindi un'operazione che comporta la fuoriuscita dei beni dal territorio comunitario, bensì si tratta di un'operazione interna.

- Il cedente, pertanto, effettua un'operazione non imponibile *ex* art. 8 co. 1 lett. c), ma tale operazione non determina lo *status* di esportatore abituale, né genera *plafond* disponibile.

ESPORTAZIONI DIRETTE

- Le esportazioni dirette si verificano quando il cedente italiano effettua la **cessione direttamente** nei confronti dell'acquirente finale extracomunitario (o per il tramite di un commissionario) e cura la spedizione o il trasporto dei beni fuori dal territorio della Comunità Economica Europea.



ESPORTAZIONI DIRETTE

- Affinchè si configuri un'esportazione diretta di cui alla lett. a) dell'art. 8, sono necessari i seguenti requisiti:

  - trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento dei beni;

  - materiale uscita dei beni fuori del territorio comunitario;

  - trasporto o spedizione dei beni eseguiti "a cura o a nome dei cedenti".

ESPORTAZIONI DIRETTE

REQUISITI FATTURA

Dicitura "*operazione non imponibile ai fini IVA ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72*"

C.M. 13.2.1997 n. 35/E
C.M. 20.8.1998 N. 108/E

Per le esportazioni dirette non è possibile l'emissione di fattura differita (ammissibile solo per le triangolazioni).

L'esibizione in dogana della fattura da parte dell'esportatore è condizione indispensabile per l'espletamento dell'operazione doganale, anche per gli altri soggetti (spedizioniere e trasportatore).

ESPORTAZIONI DIRETTE

- L’art. 8, co. 1, lett. a), prevede che i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni.

- C.M. 19.12.1984 n. 73: l’esportazione risulta effettuata anche quando i beni risultanti dalla lavorazione sono trasportati o spediti all’estero a cura o a nome dell’impresa terzista.

- R.M. 30.7.1990 n. 470074: l’incarico della lavorazione è normalmente commissionato dal soggetto non residente, che non necessariamente deve coincidere con il cessionario dei beni (tale ultimo soggetto, infatti, potrebbe cedere i beni acquistati ad un terzo cessionario non residente, il quale incarica il terzista per la lavorazione).

ESPORTAZIONI DIRETTE

- Per le esportazioni dirette a mezzo di pacco postale, di valore non superiore a € 516,46, il DM 22.1.1977 prevede che la cessione deve essere accompagnata dalla dichiarazione doganale modello CN 23, contenente l'indicazione dettagliata e separata dei beni spediti all'estero.

- La prova dell'esportazione è costituita da una copia del modello CN 23, vidimata mediante bollo a calendario dell'Ufficio postale che ha effettuato i riscontri.

- Per le esportazioni di beni di valore superiore a € 516,46, devono essere seguite le normali procedure doganali di esportazione.

CONSIGNMENT STOCK

- Con tale accordo, si dispone il trasferimento di beni del fornitore presso un deposito del cliente in territorio extra UE, il quale ha la facoltà, in base alle sue esigenze, di effettuare prelievi in qualsiasi momento.
- Si tratta di un contratto con effetti reali differiti, poiché il passaggio di proprietà dei beni si realizza in capo al cliente solamente nel momento in cui lo stesso esegua il prelievo dei beni dal deposito.
- L'operazione di esportazione si realizza con il prelievo dei beni dal deposito, e non all'atto dell'invio dei beni all'estero.

R.M. 58/E/2005

- Se la merce viene inviata in un deposito extra UEe di cui sia titolare il trasferente italiano, non si rientra nell'accordo di *consignment stock*, con la conseguenza che:
  - il trasferimento della merce dall'Italia al deposito extra UE non realizza una cessione all'esportazione di cui all'art. 8 del DPR 633/72;
  - il successivo trasferimento dal deposito al cliente extraUe realizza una cessione fuori campo IVA, *ex* art. 7-*bis*, del DPR 633/72 (merce già all'estero all'atto del passaggio di proprietà).

ESPORTAZIONI “FRANCO VALUTA”

- Requisiti esportazioni:
  - Materiale uscita dei beni dal territorio Ue
  - Trasferimento diritto di proprietà o altro diritto reale
  - In tal senso si vedano CM 156/E/99 e RM 306/E/08

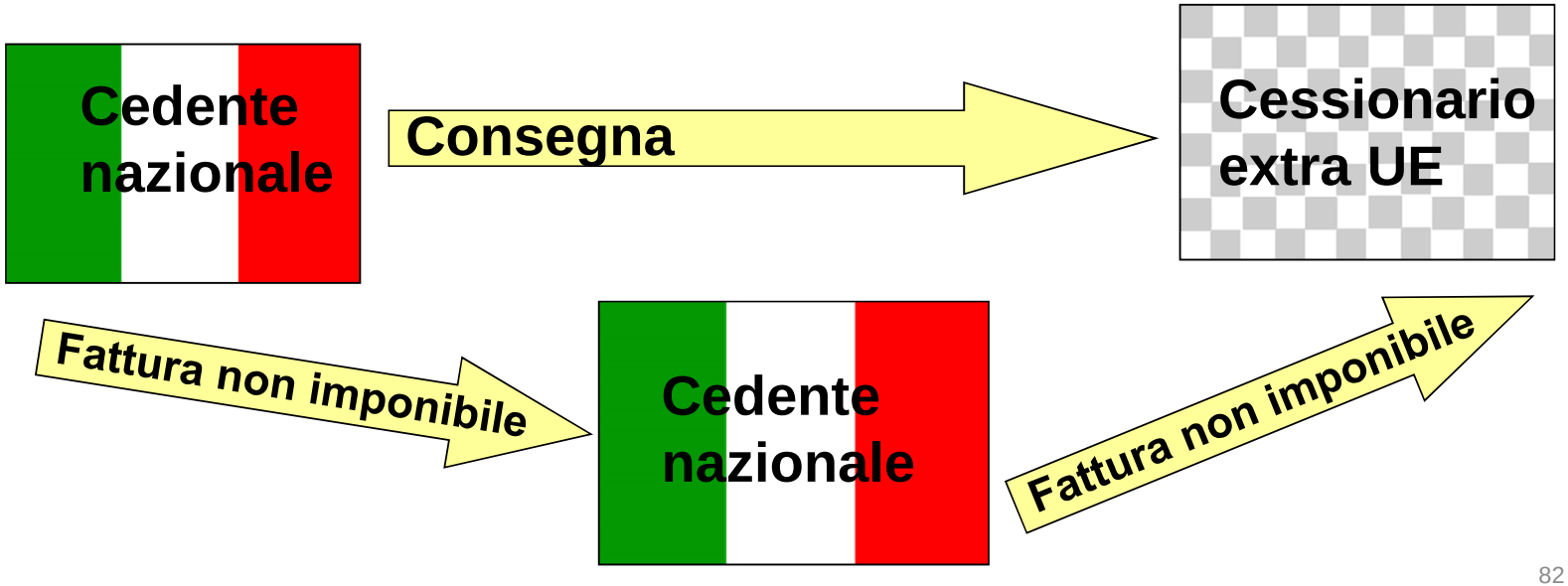
- In presenza della sola materiale uscita dei beni, l’operazione non può qualificarsi come esportazione, bensì come cessione “interna” nel Paese in cui i beni sono stati inviati

ESPORTAZIONI “FRANCO VALUTA”

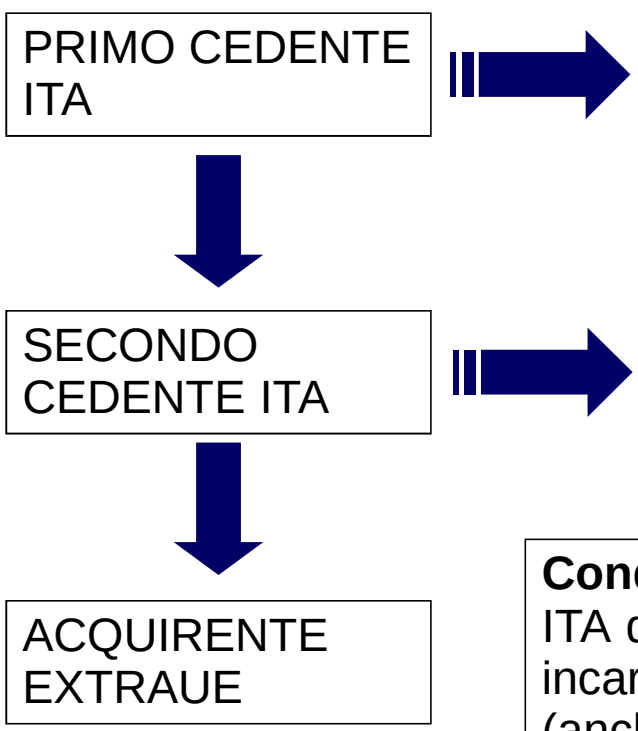
- Con la R.M. 94/E/13, l’Agenzia ha qualificato come esportazione non imponibile ex art. 8, co. 1, lett. a), l’invio dei beni extraUe in regime di franco valuta per essere successivamente ceduti al cliente non residente in virtù di un impegno contrattualmente vincolante assunto sin dall’origine tra le parti
- Con il prelievo dei beni dal deposito (di proprietà del cedente nazionale, o di cui lo stesso ha disponibilità) per la consegna al cliente estero si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l’operazione come esportazione
- Il plafond si costituisce solo all’atto del prelievo dei beni da parte dell’acquirente

ESPORTAZIONI DIRETTE TRIANGOLARI

- Le esportazioni triangolari si verificano quando il cedente italiano effettua la cessione nei confronti di un **cessionario italiano** (o secondo cedente), che a sua volta cede i beni al proprio cliente extracomunitario, e **cura la spedizione o il trasporto dei beni** fuori dal territorio della Comunità economica europea per conto del cessionario.



ESPORTAZIONI DIRETTE TRIANGOLARI



Fattura non imponibile IVA art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72, al cessionario ITA

Fattura non imponibile IVA art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72 all'acquirente estero

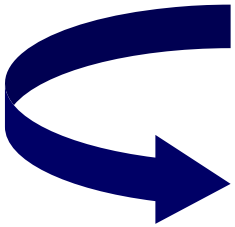
Condizione necessaria: il primo cedente ITA deve comprovare di aver provveduto, su incarico del secondo cedente, a trasportare (anche tramite terzi) o a spedire i beni direttamente fuori dal territorio UE

INCARICO DEL TRASPORTO

- Corte di Cassazione (4.4.2000 n. 4098): l'operazione di triangolazione è agevolabile, anche nel passaggio tra primo cedente e promotore, non tanto in funzione della prova che il trasporto sia avvenuto a cura e a nome del cedente, quanto piuttosto dalla circostanza che l'operazione fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, sia stata voluta come cessione nazionale in vista del trasporto al cessionario estero, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti.
- R.M. 15.5.2010 n. 35/E: il promotore della triangolazione può stipulare il contratto di trasporto "su mandato ed in nome del cedente", fermo restando che la merce deve essere ritirata direttamente dal vettore presso il cedente.

PROVA TRIANGOLAZIONE

SECONDO CEDENTE ITA →



Fino al 30 giugno 2007

Esemplare 3 del DAU, munito del visto uscire apposto dalla dogana di uscita; il DAU 3 deve essere conservato unitamente alla fattura rilasciata al cliente estero

Dal 1° luglio 2007

Copia del DAE, conservata unitamente alla stampa della notifica di esportazione

È il vero esportatore; è lui che cura le operazioni doganali di esportazione, ciò per esigenze di riservatezza commerciale nei rapporti con il cliente estero.

PROVA TRIANGOLAZIONE

PRIMO CEDENTE ITA

In caso di fatturazione immediata è necessario il "visto uscire" apposto dall'Ufficio doganale sulla fattura emessa nei confronti del secondo cedente, integrato, alternativamente, con:

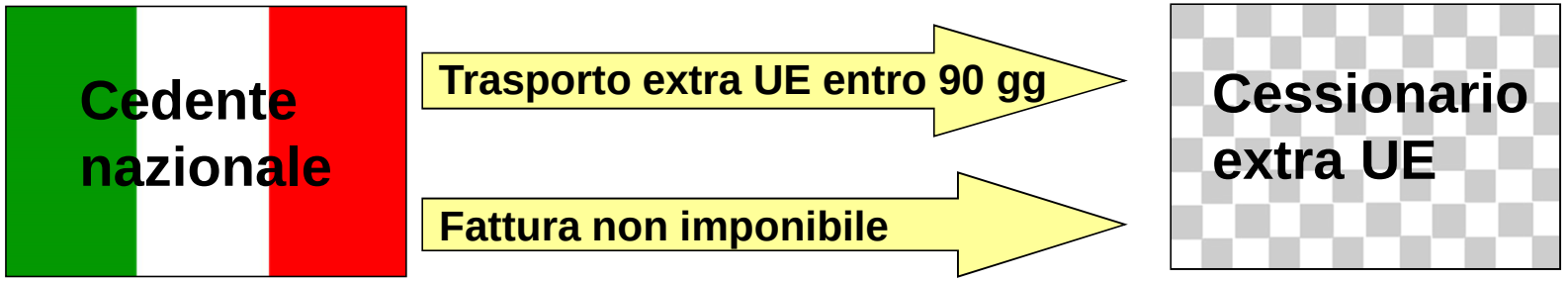
- la menzione dell'uscita dei beni dal territorio comunitario e degli estremi del documento doganale, apposta dall'Ufficio doganale a seguito della presentazione del DAU munito del visto uscire;
- la copia o fotocopia del DAU vistato dalla Dogana di uscita.

In caso di fatturazione differita, è necessario integrare il DDT con l'indicazione della destinazione estera dei beni e del tipo di operazione effettuata.

Il DDT, così integrato, deve essere esibito in Dogana, la quale procede all'indicazione sul DDT degli estremi del DAU, con successiva apposizione del "visto uscire" da parte della dogana di partenza, su presentazione del DAU vistato dalla dogana di uscita.

ESPORTAZIONI A CURA DEL CESSIONARIO

- Le esportazioni a cura del cessionario non residente si verificano quando il cedente italiano effettua la cessione nei confronti di un cessionario non residente **senza curare la spedizione o il trasporto** dei beni fuori dal territorio della Comunità economica europea, bensì consegnando i beni al cessionario nel predetto territorio. Per potersi parlare anche in questo caso di cessione all'esportazione non imponibile IVA, il cessionario non residente deve procedere all'esportazione dei beni **entro 90 giorni dalla consegna, allo stato originario.**



ESPORTAZIONI A CURA DEL CESSIONARIO

La locuzione "*a cura del cessionario non residente o per suo conto*", contenuta nella lett. b) dell'art. 8, sta a significare che per il riconoscimento del regime di non imponibilità:

- al trasporto, o alla spedizione, deve provvedere direttamente il cessionario extra-Ue, ovvero un terzo (es. un vettore);
- il trasporto dei beni in territorio extra-Ue sia effettuato per conto del cessionario stesso.

N.B. Il terzo incaricato del trasporto non può però coincidere con il cedente italiano, il quale può però sopportare le spese del trasporto stesso (R.M. 28.7.1979, n. 411174).

- Prova dell'esportazione: vidimazione apposta dall'Ufficio doganale sulla fattura emessa dal cedente (il DAU è infatti in possesso del cessionario, che cura le operazioni doganali).

ESPORTAZIONI A CURA DEL CESSIONARIO

ESPORTATORE

È il cessionario non residente, che deve:

- ❑ esportare la merce entro 90 giorni.
- ❑ far vidimare la fattura del cedente dalla dogana di uscita e restituirla al cedente stesso.

ESPORTAZIONI A CURA DEL CESSIONARIO

L'esportazione non si perfeziona se:

- la merce perviene alla dogana di esportazione oltre i 90 giorni dalla data di consegna della merce; in tal caso la dogana nega l'apposizione della vidimazione su un esemplare della fattura.
- il cessionario non residente non richieda l'apposizione della vidimazione sulla fattura del cedente o non ne curi il successivo inoltro al cedente nazionale.

In tali ipotesi, l'operazione deve essere assoggettata ad IVA da parte del cedente nazionale.

N.B. Il furto della merce, fatturata e consegnata al cessionario extra-UE in regime di non imponibilità, prima che sia esportata nel termine di 90 giorni, costituisce causa di forza maggiore che non fa venire meno il regime di non imponibilità (Cass. 6.12.2001, n. 15445).

ESPORTAZIONI A CURA DEL CESSIONARIO

Laddove non si acquisisca la prova dell'esportazione entro 90 gg., ovvero l'uscita dei beni avvenga oltre 90 giorni, per evitare la sanzione del 50% del tributo il contribuente è tenuto a regolarizzare l'operazione entro I successivi trenta giorni dallo spirare dei 90 giorni

Corte di Giustizia Ue 19 dicembre 2013, causa C-563/12: il termine di 90 giorni è legittimo, ma non può negarsi il diritto alla non imponibilità qualora l'uscita dei beni dalla Ue sia avvenuta decorsi 90 giorni, ovvero il rimborso dell'Iva nel frattempo assolta

R.M. 10.11.2014, n. 98/E: accoglie l'indirizzo della Corte consentendo di applicare la non imponibilità Iva anche quando sia trascorso il termine di 90 gg., ma il cedente acquisisca la prova anche dopo il decorso del termine di 30 giorni successivi ai predetti 90. Per il recupero dell'eventuale imposta pagata è possibile emettere nota di variazione ex art. 26, co. 2

ACCONTI SU ESPORTAZIONI

- Il pagamento di acconti relativi a cessioni di beni destinati ad essere esportati sono “non imponibili” alle seguenti condizioni (R.M. 18.4.1975 n. 525446):

  - al momento del pagamento di ciascuna fattura di acconto deve essere emessa fattura “non imponibile ai sensi dell’art. 8”;

  - al momento della consegna o spedizione dei beni cui si riferiscono gli acconti, deve essere emessa fattura non imponibile art. 8, recante il prezzo pattuito nonché gli estremi delle fatture già emesse per gli acconti; tale fattura è quindi riepilogativa e va registrata solo per la parte di corrispettivo non compreso negli acconti ricevuti;

  (…)

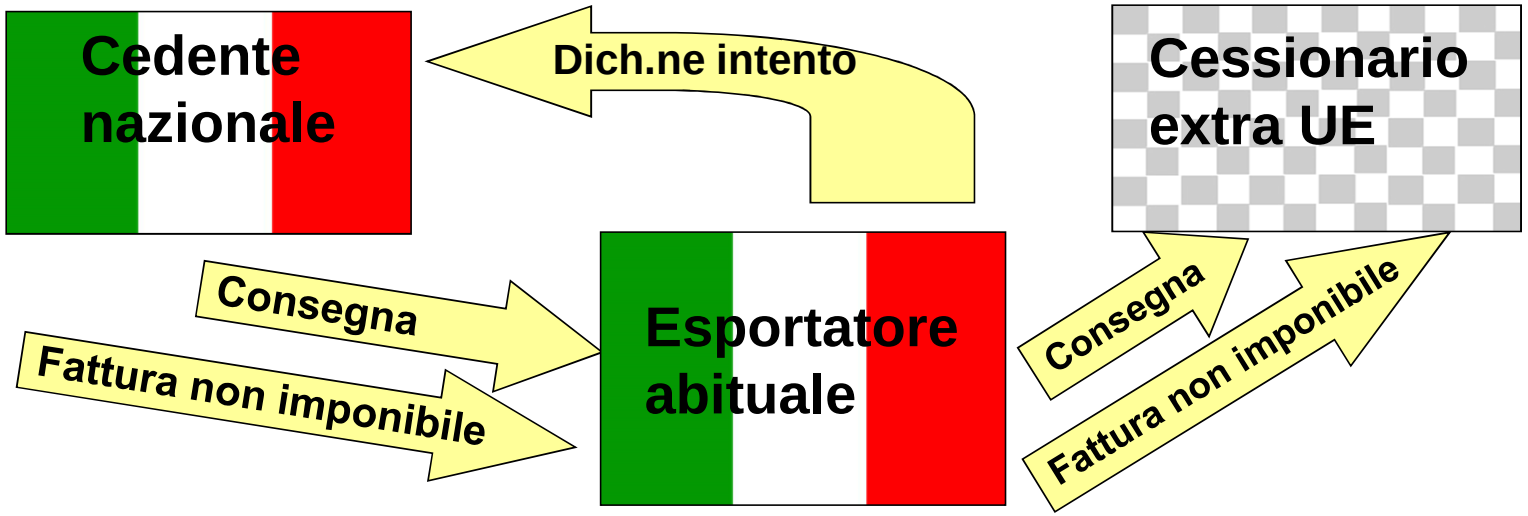
ACCONTI SU ESPORTAZIONI

(…)

- se il corrispettivo dell'esportazione è già stato interamente pagato dalle fatture di acconto, è possibile emettere una fattura riepilogativa con valore "zero" che ha la funzione di documentare l'operazione ai fini dell'espletamento delle operazioni doganali. Tale fattura va annotata distintamente nel registro delle fatture emesse e non concorre alla formazione del volume d'affari.

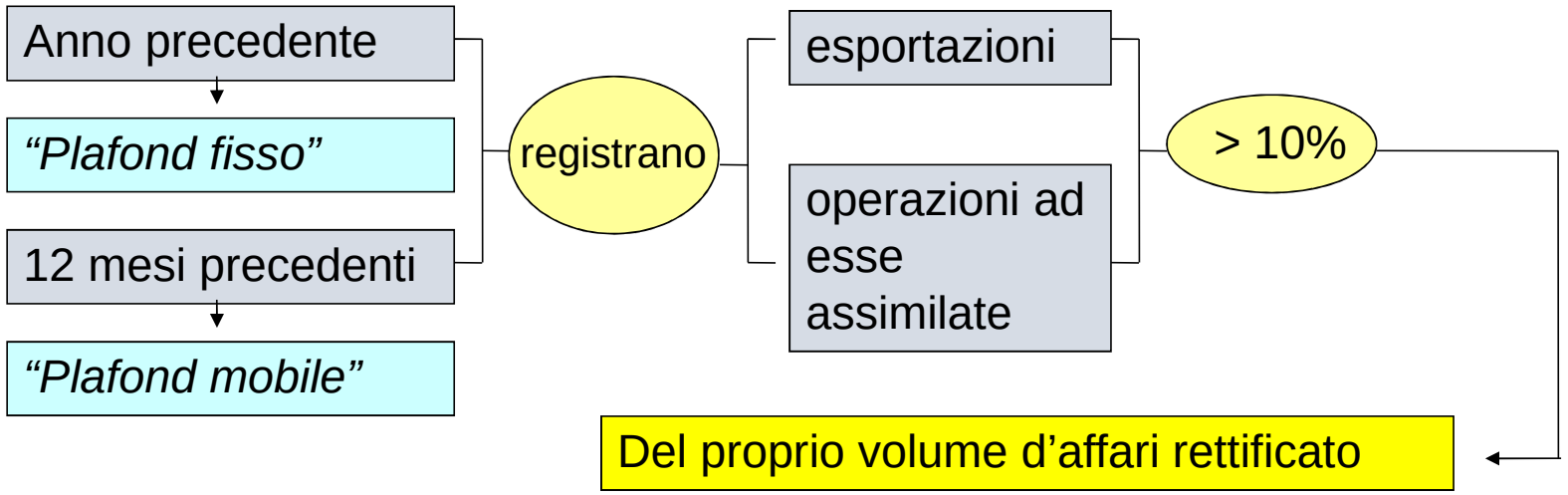
CESSIONI ALL'ESPORTATORE ABITUALE

- Non si tratta di vere e esportazioni, bensì di operazioni il cui trattamento ai fini IVA è ad esse assimilato al fine di evitare che in capo agli esportatori si trovino sistematicamente in posizione creditoria rispetto al sistema IVA, in dipendenza del fatto che, svolgendo operazioni attive non imponibili, non avrebbero altro modo che il rimborso per recuperare l'IVA assolta sugli acquisti.



STATUS DI ESPORTATORE ABITUALE

- Acquisiscono lo status di “esportatore abituale” (quindi il diritto ad acquistare in “sospensione” di imposta) i soggetti indicati nello schema seguente:



OPERAZIONI RILEVANTI PER LA COSTITUZIONE DEL PLAFOND

Esportazioni dirette e triangolari	art. 8 lett. a)
Esportazioni a cura del cessionario non residente	art. 8 lett. b)
Cessioni assimilate alle esportazioni (ad esempio: cessioni di navi aeromobili, dotazioni di bordo etc.), se effettuate da soggetti per cui costituiscono **l'oggetto principale dell'attività**	art. 8-*bis* co. 1
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (ad esempio: spedizioni, trasporti, carico, scarico, stivaggio etc. di beni destinati all'esportazione) se effettuate da soggetti per cui costituiscono per cui costituiscono l'**oggetto principale dell'attività**	art. 9 co. 1
Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e della Repubblica di San Marino	art. 71
Cessioni di beni a sedi diplomatiche, consolari, comandi militari di altri Stati, etc.	art. 72
Cessioni intracomunitarie dirette	art.41 DL 331/93

OPERAZIONI RILEVANTI PER LA COSTITUZIONE DEL PLAFOND

Cessioni triangolari comunitarie	art. 58 DL 331/93
Servizi intracomunitari	art. 40 co. 4-*bis*, 5, 6 e 7 DL 331/93
Cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto in un altro paese UE	art. 50-*bis* lett. f) DL 331/93
Cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto fuori dal territorio comunitario	art. 50-*bis* lett. g) DL 331/93
Margini non imponibili di esportazioni di beni usati o soggetti al regime del margine	art. 37 DL 41/1995

ABROGATI DAL 2010

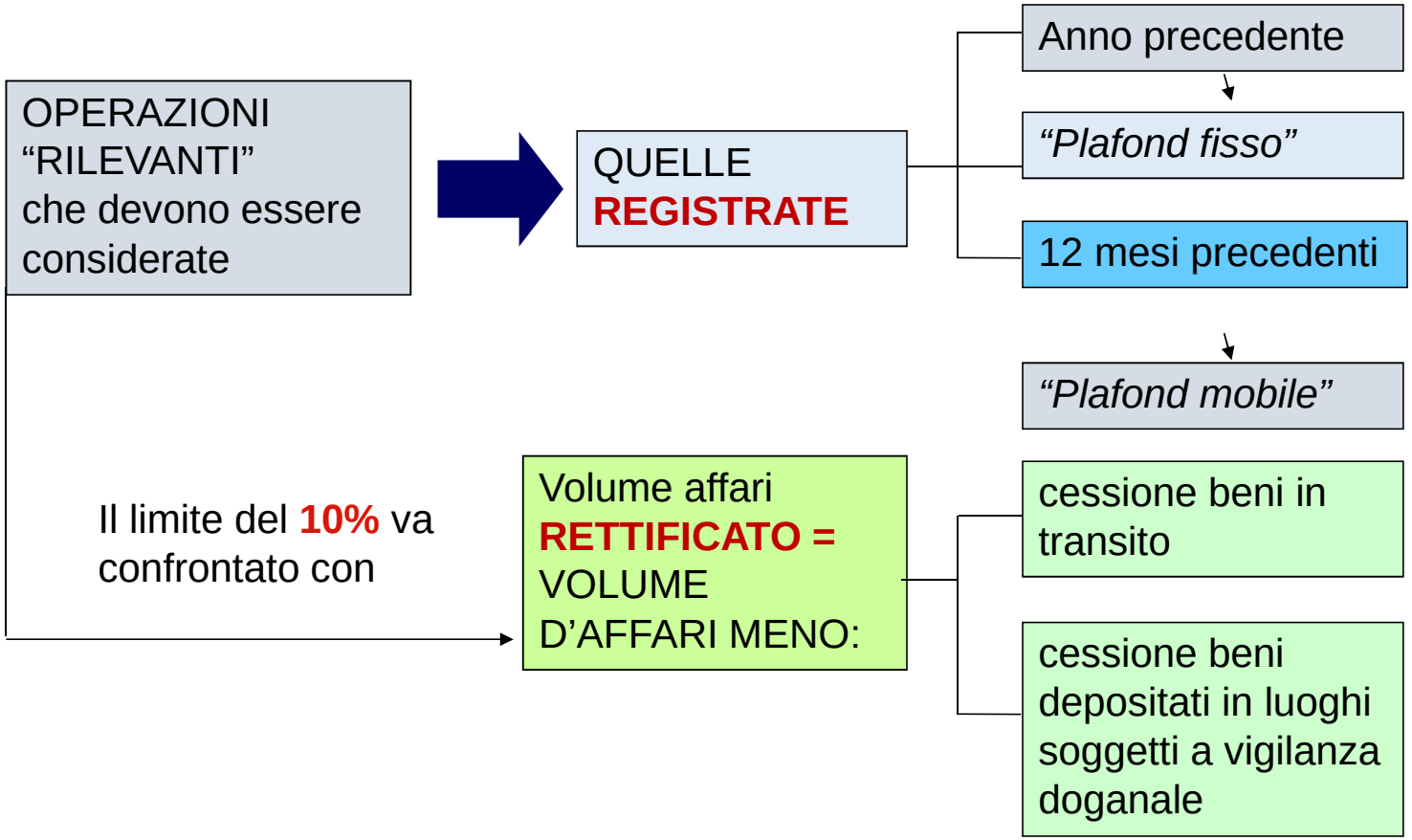
OPERAZIONI NON RILEVANTI PER IL PLAFOND

Cessioni ad esportatori abituali dietro dichiarazione d'intento	art. 8 co. 1, lett. c)
Cessioni a viaggiatori residenti fuori dalla comunità europea	art. 38-*quater*
Cessione di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale	art. 7 co. 2
Cessioni di beni nei depositi fiscali autorizzati, se la successiva estrazione non costituisce esportazione o cessione comunitaria	Art. 50-*bis* DL 331/93
Cessione ad organismi dello Stato per cooperazione	DM 379/88
Servizi delle agenzie di viaggio, per i viaggi fuori dalla Comunità Europea	Art. 74-*ter* co. 6 DPR 633/72
Margine negativo dei corrispettivi rientranti nel regime dei beni usati	

OPERAZIONI NON RILEVANTI PER LA COSTITUZIONE DEL PLAFOND

Cessioni ad esportatori abituali dietro dichiarazione d'intento	art. 8 co. 1, lett. c)
Cessioni a viaggiatori residenti fuori dalla comunità europea	art. 38-*quater*
Cessione di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale	art. 7 co. 2
Cessioni di beni nei depositi fiscali autorizzati, se la successiva estrazione non costituisce esportazione o cessione comunitaria	art. 50-*bis* DL 331/93
Cessione ad organismi dello Stato per cooperazione	DM 379/88
Servizi delle agenzie di viaggio, per i viaggi fuori dalla Comunità Europea	art. 74-*ter* co. 6 DPR 633/72
Margine negativo dei corrispettivi rientranti nel regime dei beni usati	DL 41/95

VOLUME D'AFFARI RETTIFICATO



STATUS DI ESPORTATORE ABITUALE

- **C.M. 8.11.1973 n. 70**: poiché l'art. 8 co. 2 del DPR 633/72 fa riferimento agli esportatori abituali "residenti", l'Amministrazione Finanziaria aveva in un primo tempo chiarito che l'agevolazione trova applicazione soltanto nei confronti di quelle imprese che abbiano in Italia la residenza, il domicilio o una stabile organizzazione.

- **R.M. 21.6.1999 n. 102/E**: è legittima la gestione del plafond di esportatore abituale da parte del rappresentante fiscale del soggetto non residente (alla stessa conclusione di può pervenire in caso di identificazione diretta *ex* art. 35-*ter* del DPR 633/72).

MOMENTO RILEVANZA *PLAFOND*

- Come detto (per effetto dell'entrata in vigore della L. 28/97 in recepimento della Direttiva 95/7/CE), rilevano (si tratta di una semplificazione rispetto alla normativa precedente che considerava le operazioni **effettuate**) le operazioni **registrate** nel periodo di riferimento.

Prima del 14.3.1997	→	Operazioni **effettuate**
Dopo il 14.3.1997	→	Operazioni **registrate**

MOMENTO COSTITUTIVO *PLAFOND*

- Per questo motivo concorrono alla formazione del plafond anche gli eventuali **acconti già fatturati e registrati**, benché l'operazione di esportazione non sia ancora definitivamente conclusa.

- Sul punto si veda tuttavia la C.M. 10.6.1998 n. 145/E, secondo la quale occorre comunque **verificare la successiva uscita del bene** dal territorio dello Stato, pena la riduzione del corrispondente ammontare di plafond disponibile.

UTILIZZO DEL *PLAFOND*

Prima del 14.3.1997

Il plafond poteva essere usato SOLO per acquisti beni / servizi inerenti l'attività di esportazione.

PRECLUSO PER BENI AMMORTIZZABILI

Dopo il 14.3.1997

Entrata in vigore L. 28/1997, in recepimento Direttiva 95/7/CE

Qualsiasi bene o servizio è acquistabile con utilizzo del plafond, uniche eccezioni:

Fabbricati ed aree fabbricabili

Beni e servizi con IVA indetraibile ex *art. 19 e seguenti*

Fabbricati/aree: il divieto si estende anche al *leasing* ed all'appalto (C.M. 145/E/1998) – N.B.: Cass. 15.10.2013 n. 23329 per leasing e Cass. 15.4.2016 n. 7504 per appalto hanno consentito utilizzo plafond

DICHIARAZIONI INTENTO

REGOLE A PIENO REGIME SOLO DAL 12.2.2015

DICHIARAZIONI INTENTO OPERAZIONI EFFETTUATE DAL 1.1.2015

1) **OBBLIGO TRASMISSIONE AL FISCO DEL NUOVO MODELLO (ALLEGATO AL PROVVEDIMENTO AE 12/12/2014) → IN CAPO A ESPORTATORE ABITUALE**

2) **CONSEGNA DICHIARAZIONE AL FORNITORE CON COPIA RICEVUTA INVIO TELEMATICO**

3) **FORNITORE → RISCONTRO TELEMATICO RICEVUTA**

2 ALTERNATIVE:
- **FUNZIONE AD ACCESSO LIBERO SUL SITO AE**
- **TRAMITE CASSETTO FISCALE**

4) **FORNITORE RIPORTA ELENCHI DICHIARAZIONI RICEVUTE IN DICHIARAZIONE IVA (QUADRO VI)**

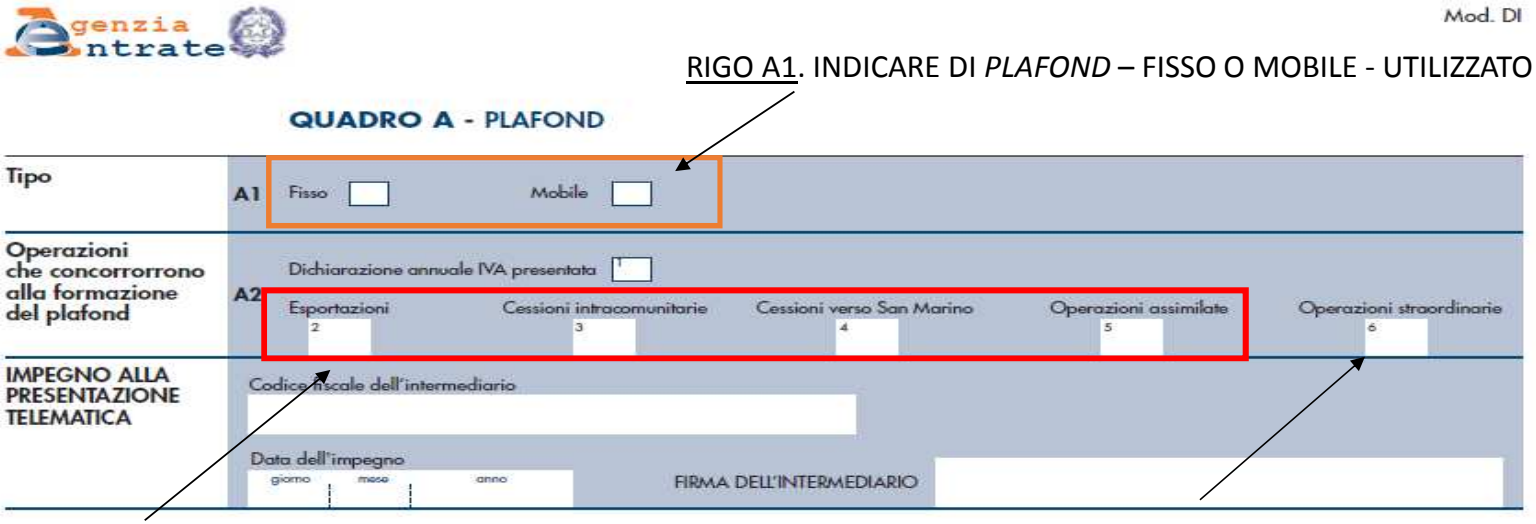
IVA2017 → **SOPPRESSA CASELLA 3 QUADRO VI → N° PROGRESSIVO**

ADEMPIMENTI A CONFRONTO

OGGETTO	OPERAZIONI FINO AL 31.12.2014	OPERAZIONI DAL 1.1.2015
STATUS DI ESPORTATORE ABITUALE	ESPORTAZIONI ED OPERAZIONI ASSIMILATE CHE SUPERANO IL 10% DEL VOLUME D'AFFARI RETTIFICATO	INVARIATO
DICHIARAZIONI D'INTENTO PER ACQUISTO IN SOSPENSIONE DA IVA, NEL LIMITE DEL *PLAFOND*	L'ESPORTATORE ABITUALE DEVE CONSEGNARE LA DICHIARAZIONE D'INTENTO AL PROPRIO FORNITORE PRIMA DELL'EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE	OLTRE A DICHIARAZIONE D'INTENTO ESPORTATORE ABITUALE DEVE CONSEGNARE ANCHE LA RICEVUTA DI PRESENTAZIONE TELEMATICA RILASCIATA DALL'AGENZIA
COMUNICAZIONE TELEMATICA	A CARICO DEL FORNITORE	**A CARICO DEL CLIENTE ESPORTATORE ABITUALE**
SANZIONI IN CAPO AL FORNITORE	• SANZIONE DAL 100% A 200% DELL'IMPOSTA NON APPLICATA IN FATTURA ART. 8/C) IN CASO DI MANCANZA DELLA DICHIARAZIONE D'INTENTO O DI OMISSIONE/RITARDO COMUNICAZIONE TELEMATICA • SOLIDARIETÀ PER MANCATO PAGAMENTO IMPOSTA PER FRODE O SPLAFONAMENTO ESPORTATORE ABITUALE	LA SANZIONE AMMINISTRATIVA SCATTA **SOLO, IN CASO DI MANCATO RISCONTRO TELEMATICO,** PER LE FATTURE EMESSE IN 8/C **A FRONTE DI DICHIARAZIONI D'INTENTO NON VALIDE**
REGISTRO DICH. EMESSE	TENUTA A CARICO DELL'ESPORTATORE ABITUALE	INVARIATO (CIRCOLARE 31/E/2014)
REGISTRO DICH. RICEVUTE	TENUTA A CARICO DEL FORNITORE	INVARIATO (CIRCOLARE 31/E/2014)

MODELLO

QUADRO A - *PLAFOND*



CASELLE DA 2 A 5: INDICARE ALMENO UNA DELLE CASELLE; LA COMPILAZIONE NON È OBBLIGATORIA SE AL MOMENTO DI TRASMISSIONE DELLA DICHIARAZIONE D'INTENTO È GIÀ STATA PRESENTATA LA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA (BARRARE CASELLA 1)

CASELLA 6. BARRARE SE ESPORTATORE ABITUALE HA EFFETTUATO OP. STRAORDINARIE CON CONCORSO ALLA FORMAZIONE, ANCHE PARZIALE, DEL *PLAFOND* DISPONIBILE

RECENTI MODIFICHE DEL MODELLO

PROVVEDIMENTO AE 2.12.2016

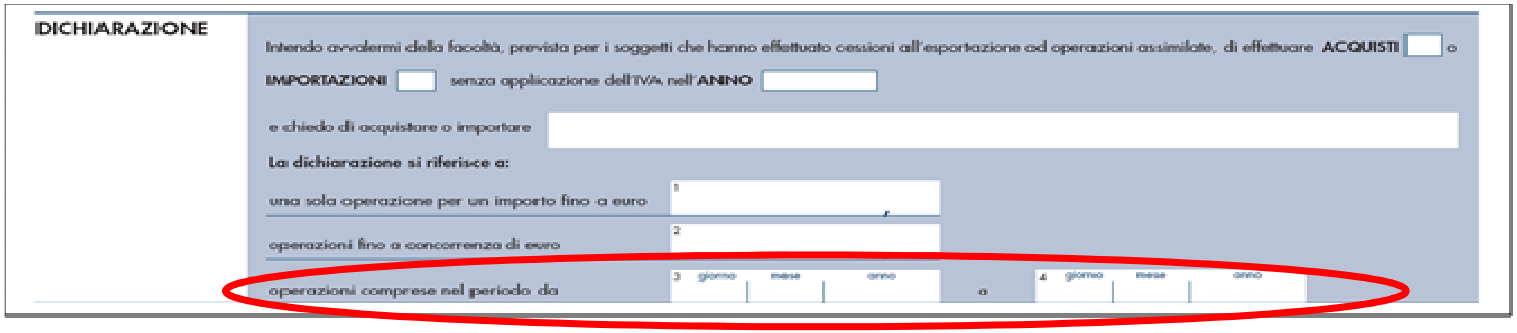
- **APPROVATO UN NUOVO MODELLO DA UTILIZZARE PER LE DICHIARAZIONI DI INTENTO RELATIVE AD ACQUISTI DA EFFETTUARE A PARTIRE DAL 1.3.2017**

RISOLUZIONE 120/E/2016

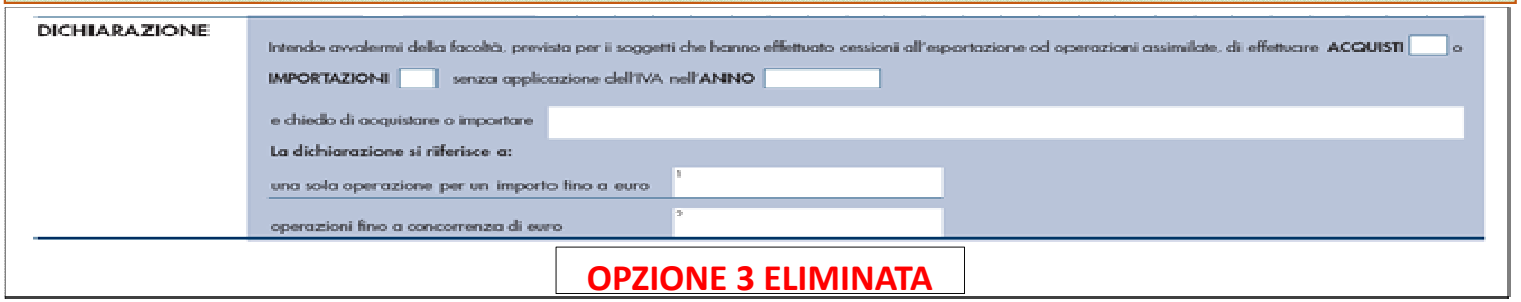
DICHIARAZIONE D'INTENTO CON VECCHIO MODELLO CON COMPILATI I CAMPI 3 E 4 "*operazioni comprese nel periodo da*" (ES. DAL 1.1.2017-31.12.2017) →
NON HA **VALIDITÀ** PER OPERAZIONI DI ACQUISTO DAL 1.3.2017
↓
DEVE ESSERE PRESENTATA **NUOVA DICHIARAZIONE D'INTENTO** UTILIZZANDO NUOVO MODELLO

RECENTI MODIFICHE DEL MODELLO

MODELLO VALIDO FINO AL 28 FEBBRAIO 2017



MODELLO VALIDO DL 1° MARZO 2017



OPZIONE 3 ELIMINATA

UTILIZZO *PLAFOND* PER IMPORTAZIONI

DICHIARAZIONI D'INTENTO «CUMULATIVE»

RIS. 38/E/2015

SUPERATA R.M. 27/7/1985 N. 355235
PER CUI PER UTILIZZO DEL *PLAFOND* IN DOGANA DICHIARAZIONE DA PRESENTARE PER OGNI SINGOLA OPERAZIONE SPECIFICANDO IMPORTO
↓
ORA DICHIARAZIONE DI INTENTO PUÒ RIGUARDARE UNA SERIE DI OPERAZIONI DOGANALI D'IMPORTAZIONE FINO A CONCORRENZA DI UN AMMONTARE DA UTILIZZARSI NELL'ANNO
(**CAMPI 1 E 2 SONO ALTERNATIVI**)

NOTA DOGANE 17631/RU 11.02.2015

STIMA DELL'IMPORTO DEL CAMPO 1 VA EFFETTUATA "**IN ECCESSO**" PIUTTOSTO CHE "IN DIFETTO" (→ TENENDO CONTO ANCHE DEI DIRITTI DOGANALI E SPESE DI INOLTRO NEL TERRITORIO COMUNITARIO)

RESTA FERMO: **EFFETTIVO UTILIZZO** DEL *PLAFOND* →
QUELLO RISULTANTE DA BOLLETTA DOGANALE

SANZIONI

ART. 7 D.LGS. 471/1997 – IN VIGORE DAL 1.1.2016

FATTISPECIE	MISURA	RIF.
CEDENTE/PRESTATORE CHE EFFETTUA OPERAZIONI N.I. ART. 8 LETT. C) **IN MANCANZA DI LETTERA DI INTENTO**	DA 100% A 200% IMPOSTA	COMMA 3
CESSIONARIO/COMMITTENTE CHE EMETTE LETTERA **IN MANCANZA DEI PRESUPPOSTI** (NON RISPONDE MAI IL FORNITORE)	DA 100% A 200% IMPOSTA	COMMA 4
CESSIONARIO/COMMITTENTE CHE EMETTE LETTERA INTENTO **IN MISURA SUPERIORE AL *PLAFOND* DISPONIBILE** (C.D. "SPLAFONAMENTO")	DA 100% A 200% IMPOSTA	COMMA 4
CEDENTE/PRESTATORE CHE EFFETTUA OPERAZIONI N.I. ART. 8 LETT. C) **PRIMA DI AVER RICEVUTO/RISCONTRATO LETTERA DI INTENTO**	TRA € 250 E € 2.000	COMMA 4-*BIS*

PRINCIPIO PROPORZIONALITÀ SANZIONE – D.LGS. 158/2015

OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

a cura di **Sandro Cerato**

REQUISITI (BENI)

1. onerosità dell'operazione (beni mobili materiali)
2. trasferimento diritto di proprietà (o di altro diritto reale) sui beni
3. effettiva movimentazione dei beni da uno Stato membro all'altro
4. "status" di operatore economico identificato ai fini IVA (sia cedente che cessionario)

pre-requisito → natura "comunitaria" dei beni (R.M. n. 127/98)

Iscrizione al Vies (art. 27, D.L. n. 78/2010)

Previste deroghe particolari (es: trasferimenti per esigenze dell'impresa)

ONEROSITA’

Se manca il requisito dell’onerosità la cessione (così come l’acquisto) non può qualificarsi come intracomunitaria

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

- per gli **OMAGGI** → NO operazioni intra → consigliabile annotazione nel registro ex art. 50, c. 4

- per i **CAMPIONI GRATUITI** di modico valore appositamente contrassegnati → NO op. intra → consigliabile annotazione nel registro ex art. 50, c. 4

ARCHIVIO VIES

Per effettuare operazioni intra (anche servizi) è necessaria l'inclusione nell'archivio VIES.

a partire dal 31 maggio 2010 (ex art. 35, c. 15-quater, D.P.R. n. 633/72)

Indicazioni operative → C.M. n. 39/11

Se manca

NO operazioni intra

Onere prestatore

Verifica validità (+ nome e indirizzo) (C.M. n. 37/11)

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE (BENI)

FINO AL 31.12.12 *

Momento di **consegna dei beni nel territorio dello Stato** al cessionario o a terzi per suo conto

Ovvero

In caso di trasporto con mezzi del cessionario, **momento di arrivo nel luogo di destinazione nel territorio dello Stato**

** Per acquisti*

DAL 01.01.13**

Atto dell'**inizio del trasporto** o **della spedizione** al cessionario o a terzi per suo conto

se **cessioni continuative** nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare → al termine di ciascun mese

*** Per acquisti e vendite*

MOMENTO ANTICIPATORIO

emissione anticipata della fattura («**prefatturazione**»), limitatamente all'importo fatturato

Non è più previsto il **pagamento** in tutto o in parte del corrispettivo

Monitoraggio partenza del bene per eventuale regolarizzazione (su acquisti)

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE (SERVIZI)

Tipologia di operazioni	Criterio base per l'effettuazione dell'operazione	Momenti anticipatori della effettuazione dell'operazione
Prestazioni di servizi *"generiche" ex* art. 7-*ter* nei rapporti con soggetti non residenti UE ed EXTRAUE	Momento di **ultimazione** del servizio o **data di maturazione dei corrispettivi** per i servizi di carattere periodico o continuativo	• **Pagamento** in tutto o in parte del corrispettivo (rilevano gli acconti)
		• **Non rileva l'emissione anticipata della fattura (cd. *"prefatturazione"*)**
Prestazioni di servizi *"specifiche"*, diverse da quelle *ex* art. 7-*ter*, nei rapporti con soggetti non residenti	Atto del **pagamento del corrispettivo**	• Pagamento in tutto o in parte del corrispettivo (**rilevano gli acconti**)
		• Emissione anticipata della fattura **(rileva la cd. *"prefatturazione")***

C.M. n. 35/12 → la fattura emessa da **UE** può essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione

C.M. n. 16/13 → la fattura emessa da **extraUE** può essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione

CESSIONI INTRACOMUNITARIE

ART. 41

"… cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta…"

Requisiti

1. onerosità dell'operazione (beni mobili materiali)
2. trasferimento diritto di proprietà (o di altro diritto reale) sui beni
3. effettiva movimentazione dei beni da uno Stato membro all'altro
4. "status" di operatore economico identificato ai fini IVA (sia cedente che cessionario)

(*) Pur in presenza dei requisiti 1 e 2, le condizioni 3 e 4 potrebbero non essere presenti in alcune operazione comunque considerate dal legislatore cessioni intracomunitarie (vedi, ad esempio, trasferimenti per esigenze dell'impresa, ai sensi dell'articolo 41 co. 2 lett. c).

TRASFERIMENTO FISICO

caso “Teleos” (causa C – 409/04)

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

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

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

…causa C-146/05 - causa C-184/05

⇨ gli **Stati membri** stabiliscono quali siano i **mezzi idonei** per la prova dell'effettiva cessione intracomunitaria (rispetto dei principi di neutralità, certezza e proporzionalità delle misure adottate)

⇨ La presentazione dell'**Intrastat** può costituire una prova supplementare, ma non costituisce una prova determinante.

⇨ Le Autorità fiscali degli Stati membri **non possono disconoscere la non imponibilità** quando le prove, esteriormente e formalmente valide acquisite dal fornitore, si rivelino successivamente false, senza che risulti tuttavia provata la partecipazione del fornitore medesimo alla frode fiscale, qualora egli risulti aver adottato le misure ragionevoli in suo potere al fine di assicurarsi che la cessione intracomunitaria effettuata non lo conducesse a partecipare ad una frode fiscale → buona fede del fornitore se costui abbia agito con la diligenza dell'operatore economico "esperto", e, quindi, oltre la prassi ordinaria d'uso

R.M. n. 345/07

Prova della cessione

fattura di vendita

elenco Intrastat delle cessioni

documentazione bancaria

lettera di vettura CMR firmata dal destinatario

R.M. n. 19/13 + R.M. n. 477/08

Prova della cessione

spetta al fornitore dei beni dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti per usufruire dell'esenzione fiscale

la legge italiana non contiene alcuna specifica previsione in merito ai documenti che il cedente deve conservare ed esibire → la prassi ha individuato, a titolo esemplificativo, il **CMR** (cartaceo o elettronico) «firmato dal trasportatore e dal destinatario» o **qualsiasi altro documento idoneo** a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro (firme soggetti, dichiarazione ricezione beni, documentazione bancaria, contratti) da fornire «senza indugio»

R.M. n. 71/14

Prova per cessioni ex works

spetta al fornitore dei beni dimostrare la sussistenza dei requisiti richiesti per usufruire dell'esenzione fiscale

Riprende le considerazioni proposte nella R.M. n. 19/13

+

data la natura del bene (imbarcazione) e la circostanza che lo stesso viene **trasportato dal cessionario**, **in aggiunta** alla documentazione sopra elencata **e in sostituzione del documento di trasporto**, occorre fornire anche una **dichiarazione da parte del cessionario** - corredata da idonea documentazione - (ad esempio il contratto di ormeggio stipulato con il porto di destinazione), che attesti di avere condotto l'imbarcazione da un porto italiano ad un porto francese

CESSIONI INTRA ANCHE…

- Beni ceduti e sottoposti a lavorazione prima dell'invio in altro Stato UE
  → prova trasferimento

- **Cessione a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi**
  → anche se vs privati

- **Invio in altro Stato membro** da parte di un soggetto passivo, di beni **per le esigenze della sua impresa** (compresi i beni destinati ad altra impresa comunitaria appartenente allo stesso soggetto nazionale)

  Comma 3
  - → NO invii per perizie, perfezionamento e manipolazioni (se rientrano in Italia post lavorazione)
  - → NO beni temporaneamente utilizzati per prestazioni
  - → NO invii di beni che se fossero importati beneficerebbero dalla ammissione temporanea in esenzione dai dazi

- Forniture di beni inviati in altro Stato membro per esser ivi installati, montati o assiemati **direttamente dal fornitore italiano o da terzi per suo conto**
  → !? Obblighi nel Paese di installazione?!
  → Intrastat
  - Discrepanza con direttiva di rifusione

CESSIONI GRATUITE

- Cessioni rilevanti → Rivalsa Iva o autofattura o registro omaggi.
- Cessioni non rilevanti → nessun obbligo (art. 2, co. 2 n. 4)
- Cessione **campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati** in modo indelebile → nessun obbligo (art. 2 c. 3 lett. d)
- Cessioni di merci in **sostituzione (garanzia) →** nessun obbligo

---

Documenti di trasporto

Registro carico scarico (facoltativo)

ADEMPIMENTI

- Emissione fattura
  - → Entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione
  - → dicitura «non imponibile»
  - → Indicazione del numero di identificazione
  - → Indicazione data della prima immatricolazione e chilometri nel caso di cessioni di mezzi di trasporto “nuovi”
  - → Designazione del cessionario finale quale debitore dell’imposta nel caso di triangolazione comunitaria nella quale IT è promotore

- Registrazione fattura
  - → Entro data di emissione della fattura ma con riferimento al mese in cui l’operazione si considera effettuata

- Intrastat
  - → in base a periodo in cui sono registrate o soggette a registrazione

REGISTRO CARICO-SCARICO

- Per i beni trasferiti da uno Stato membro all'altro a **titolo non traslativo della proprietà**
- Devono risultare le **movimentazioni dei beni** in entrata ed in uscita dal territorio nazionale
- Va tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 (esso consente anche di vincere le presunzioni di acquisto e cessione in evasione d'imposta di cui al D.P.R. n. 441/1997)
- La sua compilazione si rende necessaria, fra l'altro, nei seguenti casi:
  - **cessioni con effetti traslativi sospesi** (consignment stock, vendita a prova, ecc.)
  - **trasferimenti senza passaggio di proprietà** (leasing, noleggio, comodato, ecc.)
  - **movimentazione di beni a scopo di lavorazione** (montaggio, riparazione, ecc.)

CESSIONI INTRA E VIES

- Corte di Giustizia UE 9 febbraio 2017 (causa C/21/16): l'A.F. non può disconoscere il regime di non imponibilità in assenza di iscrizione al VIES del cessionario
- Rileva la presenza dei requisiti sostanziali delle cessioni intracomunitarie
- Si ricorda che con altre sentenze si era già affermato che anche in assenza di partita Iva della controparte si poteva applicare il regime di non imponibilità (sentenze C-273/11 del 6 settembre 2012 e C-587/10 del 27 settembre 2012)

CESSIONI INTRA E VIES

- Corte di Giustizia UE sentenza 20 ottobre 2016 (causa C-24/15): la non imponibilità della cessione intracomunitaria può essere messa in discussione, nonostante siano presenti i requisiti sostanziali, solo in presenza di due ipotesi specifiche:

- il soggetto passivo abbia partecipato intenzionalmente ad una frode
- la violazione di un requisito formale (ad esempio l'assenza del Vies) abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa dell'esistenza dei requisiti sostanziali