



**CORSO DI SPECIALIZZAZIONE: L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

*Raffaele Rizzardi*

**La territorialità delle operazioni  
I depositi fiscali**

Bologna, 25 ottobre 2017

# La territorialità dei servizi è una *fictio iuris*

- L'IVA è un'imposta di consumo, e dovrebbe quindi essere percepita, alla fine della catena di scambi, nel luogo in cui il bene o servizio arriva al «privato»
- La territorialità dei servizi adotta criteri convenzionali (*fictio iuris* – C-377/08 - EGN), in quanto il luogo di consumo (utilizzo del servizio) è rilevabile con certezza solo se prestatore e committente si trovano nel medesimo luogo (es. prestazioni alberghiere o di ristorazione)
- Non confondere il luogo di «effettuazione» (rilevante per la tassazione) con il luogo di «esecuzione» del servizio (di regola non rilevante)

# Il caso della nave da trasporto di merci

- armatore tedesco (domicilio del prestatore = DE)
- luogo di imbarco IT
- luogo di sbarco GR
- luogo del committente CH
- luogo di effettuazione?

# Il caso della nave da trasporto di merci

- **Committente impresa (B2B)** = luogo del committente soggetto passivo – art. 44 direttiva 2006/112/CE («dir.») – legge IVA – («IVA») - art. 7-ter, comma 1, lettera a) = Svizzera
- **Committente «privato» (B2C)** = luogo di imbarco (inizio del trasporto intraUE) – regola speciale art. 50 direttiva – legge IVA 7-sexies, comma 1, lett. c) = Italia

# Il trasferimento di servizi sede/filiale

- Causa C-210/04 – *FCE Bank* – sentenza del 23 marzo 2006 – recepita con la risoluzione 81/E del 16 giugno 2006
- Servizi tra sede e stabile organizzazione (nei due sensi) – fuori campo IVA
- Ma non nel caso in cui la struttura europea abbia formato un «gruppo IVA» ex articolo 11 direttiva – *Skandia* – sentenza del 17.9.2014 – causa C-7/13
- Regalo alle banche e assicurazioni US o CH, che operano mediante *branches* in Europa: ricevono servizi dalla sede su cui non viene pagata l'IVA
- Fondamento della cautela nel regolamento 282/2011/UE
- Il trasferimento di beni intraUE è cessione/acquisto assimilato - verso o da UE: spedizioni = cessioni di beni (DL 331/93, art. 41.2.c); arrivi = acquisti (DL 331/93, art. 38.3.b); verso o da non UE: spedizioni = esportazioni; arrivi = importazioni

# L'indagine preventiva sulla territorialità

- Un'operazione si considera «soggetta» ad IVA solo se coesistono i tre requisiti: soggettivo (esercizio di impresa, arte o professione), oggettivo (cessione di beni o prestazione di servizi) e territoriale («luogo dell'operazione») in Italia
- La qualificazione dell'operazione come imponibile, non imponibile o esente è successiva all'indagine sulla territorialità in Italia
- Esempio: una prestazione di servizi «generica» (articolo 7-ter) *eseguita* in Italia nell'ambito di un porto, autoporto o aeroporto deve essere fatturata con le seguenti diciture (articolo 21), in funzione del luogo di stabilimento del committente (luogo di *effettuazione*):
  - non imponibile art. 9, n.6) legge IVA se il committente è in Italia
  - inversione contabile se il committente è un soggetto passivo UE (IVA dovuta nel suo Paese)
  - operazione non soggetta se il committente è un soggetto passivo non UE

# Soggetti identificati e soggetti stabiliti

- **Soggetti identificati** = titolari di partita IVA – no presunzione di stabile organizzazione (reg. 282/2011/UE – «reg.» - art. 11, § 3)
- **Soggetti stabiliti** = dotati nel Paese di una struttura con un certo grado di permanenza, dotata di uomini e mezzi, che assume rilievo se «partecipa» all'effettuazione delle operazioni attive o passive (art. 192-bis dir.) o è idonea a fornire, ricevere ed utilizzare i servizi (art. 11 reg.)
- La titolarità di un immobile o il deposito di merci presso un vettore non determinano stabile organizzazione (in IVA si chiama *fixed establishment* e non *permanent establishment* – imposte dirette)

# Riconoscimento del cliente soggetto di imposta

## *Reg. art. 18*

- Cliente UE – titolarità di una partita IVA iscritta nel VIES, da controllare in via telematica – in attesa dell'iscrizione prestazione possibile
- Cliente non UE – 1) certificazione del diritto al rimborso IVA ex 13° direttiva (IVA, art. 38-ter); 2) titolarità di una partita IVA nel suo Paese; 3) iscrizione nel registro imprese; 4) natura del servizio utilizzabile solo in attività di impresa (es. *software alberghiero*) – «safe harbour» - IVA, 7-septies, *numerosi servizi non acquistabili da «privati»: pubblicità, royalties, vettoriamiento energia elettrica ad alta tensione: operazioni non soggette se il cliente è stabilito fuori UE*

## Definizioni- art. 7 IVA

*Perimetro territoriale* – IT non comprende Campione d'Italia e Livigno (Vaticano e S. Marino sono Stati non aderenti alla UE e quindi fuori dall'IVA IT) – per altri Stati sia esclusioni (es. Canarie) sia attrazioni (Montecarlo è nel sistema IVA FR)

*Soggetto passivo stabilito*

*Parte di un trasporto passeggeri all'interno dell'Unione – luogo di partenza e luogo di arrivo*

*Trasporto intracomunitario di beni*

*Locazione, noleggio, leasing a breve di mezzi di trasporto: sino a 30 giorni (90 per i natanti)*

## Le cessioni di beni - art. 7-bis

- Sono soggette ad IVA le cessioni di beni esistenti nel territorio dello Stato, ovunque sia residente il soggetto di imposta venditore e/o acquirente
- Presunzione legale per gli immobili
- Beni spediti da UE, installati, montati, assiemati in IT dal fornitore o per suo conto
- Cessioni di beni a bordo tassabili nello Stato di partenza
- Gas, energia elettrica, calore o freddo in rete nel Paese dell'acquirente rivenditore od utilizzatore

# Territorialità per i servizi – art. 7-ter IVA

- Art. 44 direttiva - Criterio *default* B2B (cioè non derogato dagli articoli successivi) – luogo del committente, irrilevanza del luogo di esecuzione del servizio: es. cantieri italiani di riparazione navale per committenti esteri; **solo in caso di rilevanza territoriale ricerca dei criteri di non imponibilità (IVA, art. 8, 8-bis,9) o di esenzione (art. 10)**
- Art. 45 direttiva - Criterio *default* B2C - luogo del prestatore
- Soggetti passivi ai fini di queste regole: esercenti impresa, arte o professione solo per operazioni inerenti all'attività; enti con attività commerciale, anche secondaria (es. Comune che gestisce un acquedotto); enti non commerciali identificati ai fini IVA

# Servizi extraterritoriali (art. 7-ter) e pro-rata

- I servizi cd. «generici» (art. 7-ter) vengono rilevati unicamente con questo riferimento
- I regimi «sottostanti» di non imponibilità o di esenzione diventano irrilevanti ai fini della fatturazione, ove si indica sempre e soltanto *7-ter*
- Chi fattura questi servizi a committenti esteri non genera *plafond* come esportatore abituale
- Ai fini del calcolo del *pro-rata* la quasi totalità delle operazioni *7-ter* concorrono al numeratore e al denominatore (diritto di detrazione)
- No al numeratore se l'operazione sottostante fosse, ad esempio, esente art. 10
- Dal 2015 codice VF34-8 nella dichiarazione IVA

VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
* agenzie di viaggio	1	<input type="checkbox"/>	* associazioni operanti in agricoltura	5	<input type="checkbox"/>
* beni usati	2	<input type="checkbox"/>	* spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	<input type="checkbox"/>
* operazioni esenti	3	<input type="checkbox"/>	* attività agricole connesse	7	<input type="checkbox"/>
* agriturismo	4	<input type="checkbox"/>	* imprese agricole	8	<input type="checkbox"/>
			Imponibile	Imposto	
VF31 Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	<input type="text" value=""/>	2	<input type="text" value=""/>	<input type="text" value=""/>
VF32 Se per l'anno 2014 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1	<input type="checkbox"/>			
VF33 Se per l'anno 2014 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1	<input type="checkbox"/>			
<b>Dati per il calcolo della percentuale di detrazione</b>					
Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuato dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. a)		Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o occasionarie ad operazioni imponibili		Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies	
1	<input type="text" value=""/>	2	<input type="text" value=""/>	3	<input type="text" value=""/>
				Beni ammortizzabili e passaggi interi esenti	
				4	<input type="text" value=""/>
VF34	Operazioni non soggette di cui all'art. 74, co. 1		Operazioni esenti art. 19, co. 3, lett. a bis)		Operazioni art. da 7 a 7-septies senza diritto alla detrazione
5	<input type="text" value=""/>	6	<input type="text" value=""/>	7	<input type="text" value=""/>
					Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)
					8 <input type="text" value=""/> %
VF35 IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF12	<input type="text" value=""/>				
VF36 IVA detraibile per gli acquisti relativi all'oro effettuati dai soggetti diversi dai produttori e trasformatori ai sensi dell'art. 19, comma 5 bis	<input type="text" value=""/>				
VF37 IVA ammessa in detrazione	<input type="text" value=""/>				

# Le regole per i servizi

Articolo	Oggetto
7-ter	<b>Regola generale</b> – Due criteri <i>default</i> in assenza di deroga negli articoli seguenti B2B – Luogo del committente soggetto passivo (IT, UE, non UE) B2C – Luogo del prestatore del servizio (IT)
7-quater	Solo cinque casi Localizzazione oggettiva che prescinde dal domicilio sia del cedente che del prestatore – sia B2B che B2C
7-quinquies	Eventi Localizzazione oggettiva per il corrispettivo dell'accesso e le relative prestazioni accessorie Regola generale per gli altri servizi
7-sexies	B2C – clienti IT, UE, non UE Localizzazione oggettiva
7-septies	B2C – clienti non UE Esclusione da IVA <i>Safe harbour</i> per servizi commissionati da soggetti non UE di cui sia incerta la soggettività passiva

# Territorialità oggettiva – art. 7-quater IVA

- Indipendentemente dal luogo del committente o del prestatore, se nello Stato vengono svolte queste prestazioni:
  - a) Servizi relativi agli immobili, compresi i servizi di alloggio - articoli 31-bis e 31-ter regolamento 282, integrato dal 1042/2013
  - b) Trasporto passeggeri – pro quota percorso
  - c) Ristorazione e catering «fisso»
  - d) Ristorazione e catering a bordo – luogo di partenza
  - e) Locazione, noleggio, leasing a breve di mezzi di trasporto – luogo di messa a disposizione per utilizzo nella UE (presunto per legge se messi a disposizione fuori UE – es. S. Marino, e utilizzati nello Stato)

# Sono considerati immobili

- Articolo 13-ter regolamento 282, integrato dal 1042/2013:
  - a) una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e il possesso;
  - 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;
  - c) qualsiasi elemento che sia stato installato e formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quale il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali porte, finestre, tetti, scale e ascensori;
  - 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.

# Sono servizi immobiliari

- Sono servizi immobiliari quelli:
  - a) derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale e indispensabile per la sua prestazione;
  - b) erogati o destinati a un bene immobile, aventi per oggetto l'alterazione fisica o giuridica di tale bene.
- 2. Nell'ambito di applicazione del paragrafo 1 rientrano in particolare:
  - a) l'elaborazione di planimetrie per un fabbricato o per parti di un fabbricato destinato a un particolare lotto di terreno, a prescindere dal fatto che il fabbricato sia costruito;
  - b) la prestazione di servizi di sorveglianza o sicurezza nel luogo in cui è situato il bene;
  - c) l'edificazione di un fabbricato sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su un fabbricato o su sue parti;
  - d) l'edificazione di strutture permanenti sul suolo nonché i lavori di costruzione e demolizione effettuati su strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;
  - e) opere agricole, in particolare servizi agricoli quali il dissodamento, la semina, l'irrigazione e la concimazione;
  - f) il rilevamento e la valutazione del rischio e dell'integrità di beni immobili;
  - g) **la valutazione di beni immobili**, anche a fini assicurativi, per stabilire il valore di un immobile a garanzia di un prestito o per stimare eventuali rischi e danni nell'ambito di controversie;
  - h) la locazione finanziaria o la locazione di beni immobili diversi da quelli di cui al paragrafo 3, lettera c), compreso il magazzinaggio di merci con assegnazione di una parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario;
  - i) la prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, compreso il diritto di soggiornare in un luogo determinato risultante dalla conversione di diritti di uso a tempo parziale e di diritti affini;

# Sono servizi immobiliari

- j) la cessione o il trasferimento di diritti, diversi da quelli di cui alle lettere h) e i), per l'utilizzo di un bene immobile o di sue parti, in particolare licenze per l'utilizzo di parte di un immobile, come la concessione di diritti di pesca e di caccia o l'accesso a sale d'aspetto negli aeroporti, o l'uso di infrastrutture soggette a pedaggio, quali ponti o gallerie;
- k) lavori di manutenzione, ristrutturazione e restauro di fabbricati o di loro parti, compresi lavori di pulizia e di posa in opera di piastrelle, carta da parati e parquet;
- l) lavori di manutenzione, ristrutturazione e riparazione di strutture permanenti quali condotte del gas e dell'acqua, condotte fognarie e simili;
- m) l'installazione o il montaggio di macchinari o attrezzature che, una volta installati o montati, possano essere considerati beni immobili;
- n) lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili;
- o) la gestione immobiliare diversa dalla gestione del portafoglio di investimenti immobiliari di cui al paragrafo 3, lettera g), consistente nella gestione di beni immobili commerciali, industriali o residenziali da o per conto del proprietario;
- p) **attività di intermediazione nella vendita, nella locazione finanziaria o nella locazione di beni immobili** e nella costituzione o nel trasferimento determinati diritti su beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), diverse dalle attività di intermediazione di cui al paragrafo 3, lettera d);
- q) **servizi legali relativi al trasferimento di proprietà** di beni immobili, alla costituzione o al trasferimento di determinati diritti sui beni immobili o diritti reali su beni immobili (assimilati o meno a beni materiali), quali le pratiche notarili, o alla stesura di contratti di compravendita aventi per oggetto la proprietà di beni immobili, anche qualora la sottostante operazione che dà luogo all'alterazione giuridica della proprietà non sia portata a compimento.

# I noleggi connessi all'edilizia

- Articolo 13-ter regolamento 282, integrato dal **1042/2013**:

Qualora siano messe a disposizione di un destinatario attrezzature per la realizzazione di lavori su beni immobili, tale operazione costituisce una prestazione di servizi relativi a beni immobili soltanto se il prestatore si assume la responsabilità dell'esecuzione dei lavori.

Se insieme alle attrezzature è messo a disposizione del destinatario personale sufficiente per l'esecuzione dei lavori, si presume che il prestatore abbia assunto tale responsabilità. La presunzione che il prestatore abbia la responsabilità dell'esecuzione dei lavori può essere confutata con qualsiasi pertinente mezzo di fatto o di diritto.

- *Risposte relative al reverse charge in edilizia*: il noleggio dei ponteggi esula dal reverse charge, anche se comprende la posa in opera (risoluzione 187/E del 26.7.2007); è estraneo al reverse charge anche il contratto di noleggio di mezzi con operatore, c.d. «nolo a caldo», in cui il corrispettivo è commisurato alle ore di utilizzo effettivo del mezzo con il relativo operatore e non tiene, pertanto, conto del risultato (risoluzione 205/E del 3.8.2007).

# Non sono servizi immobiliari

Articolo 31-bis, § 3 (quindi sono servizi generici art. 44 e 45 direttiva > articolo 7-ter legge IVA)

- a) l'elaborazione di planimetrie per fabbricati, o per loro parti, che non siano destinati a un particolare lotto di terreno;
- b) il magazzinaggio di merci in un bene immobile qualora non sia assegnata alcuna parte specifica dell'immobile ad uso esclusivo del destinatario (tema rilevante ai fini del fixed establishment);
- c) la prestazione di servizi pubblicitari, anche se comportano l'uso di beni immobili;
- d) **l'intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero** o in settori con funzione analoga, quali campi di vacanza o terreni attrezzati per il campeggio, qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona;
- e) **la messa a disposizione di stand in fiere o luoghi d'esposizione**, nonché servizi correlati atti a consentire l'esposizione di prodotti, quali la progettazione dello stand, il trasporto e il magazzinaggio dei prodotti, la fornitura di macchinari, la posa di cavi, l'assicurazione e la pubblicità;
- f) l'installazione o il montaggio, la manutenzione e la riparazione, l'ispezione o il controllo di macchinari o attrezzature che non siano, o non diventino, parte di beni immobili;
- g) la gestione del portafoglio di investimenti immobiliari;
- h) servizi legali in materia di contratti, diversi da quelli di cui al paragrafo 2, lettera q), comprese **consulenze sulle clausole di un contratto per il trasferimento di beni immobili**, o consulenze per eseguire un siffatto contratto o dimostrarne l'esistenza, che non siano specificamente connessi al trasferimento di proprietà di beni immobili.

## Territorialità per gli eventi – art. 7-quinquies IVA

*Attività culturali, ricreative, artistiche, sportive, scientifiche, educative (es. corsi), e simili – fiere, congressi ed esposizioni*

- luogo dell'evento per il corrispettivo dell'accesso
- criterio generale (B2B e B2C) per le altre operazioni

# I servizi *online* «prestati per via elettronica»

*Definizione art. 10 reg. – allegato I; dir. all. II – servizi resi e ricevuti in rete, senza un significativo intervento umano per la singola prestazione di servizi. Sono servizi anche se il file viene stampato o masterizzato. Aliquota ordinaria in ogni caso (procedura di infrazione per i libri ad aliquota ridotta)*

- 1) fornitura di siti web e web–hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature;
- 2) fornitura di software e relativo aggiornamento;
- 3) fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati;
- 4) fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento;
- 5) fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza.

# I servizi *online* «prestati per via elettronica»

*Definizione art. 10 reg. – allegato I; dir. all. II – servizi resi e ricevuti in rete, senza un significativo intervento umano per la singola prestazione di servizi.* Sono servizi anche se il *file* viene stampato o masterizzato. Aliquota ordinaria in ogni caso (*procedura di infrazione per i libri ad aliquota ridotta in via di soluzione politica*)

## 1) - fornitura di siti web e web–hosting, gestione a distanza di programmi e attrezzature:

- a) Hosting di siti web e di pagine web;
- b) manutenzione automatica di programmi, remota e on line;
- c) amministrazione remota di sistemi;
- d) conservazione (warehousing) dei dati on line, quando dati specifici sono conservati e recuperati elettronicamente;
- e) fornitura on line di spazio sul disco in funzione delle richieste.

## 2) - fornitura di software e relativo aggiornamento:

- a) Accesso o scaricamento di software, tra cui programmi di aggiudicazione/contabilità, software antivirus e loro aggiornamenti;
- b) bannerblocker, ossia software per bloccare la comparsa di banner pubblicitari;
- c) driver di scaricamento, come il software di interfaccia tra computer e periferiche quali le stampanti;
- d) installazione automatica on line di filtri per i siti web;
- e) installazione automatica on line di sbarramenti (firewalls).

# I servizi *online* «prestati per via elettronica»

3) - fornitura di immagini, testi e informazioni e messa a disposizione di basi di dati:

- a) Accesso o scaricamento di temi dell'interfaccia grafica;
- b) accesso o scaricamento di fotografie e immagini o salvaschermi;
- c) contenuto digitalizzato di libri e altre pubblicazioni elettroniche;
- d) abbonamento a giornali o riviste on line;**
- e) siti personali (weblog) e statistiche relative ai siti web;
- f) notizie, informazioni sul traffico e previsioni meteorologiche on line;
- g) informazioni on line generate automaticamente da software sulla base di immissioni di dati specifici da parte del cliente, come dati di tipo giuridico o finanziario, compresi dati sui mercati azionari ad aggiornamento continuo;
- h) fornitura di spazio pubblicitario, compresi banner pubblicitari su una pagina o un sito web;
- i) utilizzo di motori di ricerca e di elenchi su Internet.

# I servizi *online* «prestati per via elettronica»

4) - fornitura di musica, film, giochi, compresi i giochi di sorte o d'azzardo, programmi o manifestazioni politici, culturali, artistici, sportivi, scientifici o di intrattenimento:

- a) Accesso o scaricamento di musica su computer e su telefoni cellulari;
- b) accesso o scaricamento di sigle o brani musicali, suonerie o altri suoni;
- c) accesso o scaricamento di film;
- d) scaricamento di giochi su computer e su telefoni cellulari;
- e) accesso a giochi on line automatici dipendenti da Internet o reti elettroniche analoghe, nei quali i giocatori sono geograficamente lontani gli uni dagli altri;
- f) ricezione di programmi radiofonici o televisivi distribuiti attraverso una rete di radiodiffusione o telediffusione, Internet o un'analogia rete elettronica per l'ascolto o la visione di programmi nel momento scelto dall'utente e su sua richiesta sulla base di un catalogo di programmi selezionati dal fornitore di servizi di media, quali programmi televisivi o video su richiesta;
- g) ricezione di programmi radiofonici o televisivi distribuiti attraverso Internet o un'analogia rete elettronica (IP streaming), a meno che siano diffusi contemporaneamente alla loro trasmissione o ritrasmissione su una rete di radiodiffusione o telediffusione;
- h) la fornitura di contenuti audio e audiovisivi trasmessi attraverso reti di comunicazione, che non sono erogati da un fornitore di servizi di media e sotto la sua responsabilità editoriale;
- i) cessione successiva di prodotti audio e audiovisivi di un fornitore di servizi di media, attraverso reti di comunicazione, da parte da un soggetto diverso dal fornitore di servizi di media.

# I servizi *online* «prestati per via elettronica»

## 5) - fornitura di prestazioni di insegnamento a distanza:

a) Tutte le forme di insegnamento a distanza automatizzato che funziona attraverso Internet o reti elettroniche analoghe e la cui fornitura richiede un intervento umano limitato o nullo, incluse le classi virtuali, ad eccezione dei casi in cui Internet o una rete elettronica analoga vengono utilizzati semplicemente come uno strumento di comunicazione tra il docente e lo studente;

b) libri di esercizi completati dagli studenti on line e corretti e valutati automaticamente, senza intervento umano.

# I servizi *online* «prestati per via elettronica»

- B2B – criterio generale – *reverse charge* se prestatore non stabilito (*caso Google e comma 33 legge stabilità 2014, poi soppresso – richiedeva la partita IVA ai soggetti non stabiliti, quando il problema è quello di far pagare le imposte dirette*)
- B2C – *sino al 31.12.2014* – provider non UE – iscrizione in qualsiasi Paese (MOSS – *mini one stop shop*), rilevazione della residenza del cliente o criteri convenzionali (es. alberghi, ristoranti), addebito dell'aliquota di quel Paese, versamento all'ufficio di iscrizione, ripartizione del gettito; - provider UE: IVA della sua sede (molti in LUX IVA 15%)
  - *dall'1.1.2015* – territorialità nel luogo del cliente – possibile adesione alla procedura MOSS per non aprire la partita IVA in ciascuno degli altri Stati UE (nuovi articoli 74-*quinquies, sexies, septies*) – procedura gestita in Italia dal Centro Operativo delle Entrate di Pescara – criteri analoghi per telecomunicazioni e radiodiffusione

# Servizi online ai privati – recepimento direttiva

- D.Lgs. 31 marzo 2015, n. 42, con effetto dall'1.1.2015:
  - aggiornamento articoli 7-sexies e 7-septies legge IVA
  - introduzione n. 6-ter) dell'articolo 22 (fatturazione solo se richiesta) per le prestazioni di servizi di telecomunicazione, di servizi di teleradiodiffusione e di servizi elettronici resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio d'impresa, arte o professione
  - riscrittura articolo 74-quinquies (MOSS providers non UE), nuovi articoli 74-sexies (MOSS providers IT), 74-septies (MOSS providers UE), 74-octies (riscossione e ripartizione dell'imposta)

# La residenza dei clienti privati

- Regolamento 282 – servizi elettronici *online*
- articolo 24-bis – presunzione di residenza (*IVA dovuta del luogo*) – se il committente deve essere presente in una cabina telefonica, un punto telefonico, una postazione Wi-Fi, un Internet café, un ristorante o una hall d'albergo; su treno, nave, aereo nel luogo di partenza del trasporto del passeggero
- articolo 24-ter – presunzioni collegate agli strumenti tecnici utilizzati per l'accesso
- articolo 24-septies – altri elementi di prova:
  - a) l'indirizzo di fatturazione del destinatario;
  - b) l'indirizzo di protocollo Internet (IP) del dispositivo utilizzato dal destinatario o qualsiasi metodo di geolocalizzazione;
  - c) le coordinate bancarie, come l'ubicazione del conto bancario utilizzato per il pagamento o l'indirizzo di fatturazione del destinatario in possesso di tale banca;
  - d) il prefisso del paese (Mobile Country Code — MCC) dell'identità utente mobile internazionale (International Mobile Subscriber Identity — IMSI) integrato nella carta SIM (Subscriber Identity Module) utilizzata dal destinatario;
  - e) l'ubicazione della linea terrestre fissa del destinatario attraverso la quale il servizio è prestato a quest'ultimo;
  - f) altre informazioni commerciali pertinenti.

# Territorialità per committenti privati – 7-sexies

- a) Intermediazioni - luogo dell'operazione intermediata
- b) Trasporto di beni non intraUE – pro quota della percorrenza
- c) Trasporto di beni intraUE – punto di partenza
- d) Lavorazioni, prestazioni relative a beni mobili – luogo di **esecuzione**
- e) Locazione, noleggio, di mezzi di trasporto – domicilio del committente ed utilizzo UE (presunto per legge se messi a disposizione fuori UE e utilizzati nello Stato)
- e-bis) imbarcazioni da diporto – criteri particolari
- f) IVA italiana per servizi elettronici resi da chiunque a clienti IT (\*)**
- g) Telecomunicazioni, teleradiodiffusione per clienti IT, se utilizzate nel territorio UE (\*)**

(\*) dall'1.1.2015 – D.Lgs. 31 marzo 2015, n. 42

# Senza IVA per committenti privati extra-UE

## art. 7-septies

- a) Acquisto di *intangibles (royalties)*
- b) Pubblicità
- c) Consulenza e assistenza tecnica o legale, elaborazione e fornitura di dati
- d) Operazioni bancarie e assicurative
- e) Messa a disposizione di personale
- f) Locazione anche finanziaria di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto
- g) Vettoriamento di gas o energia elettrica
- h) *Telecomunicazioni e teleradiodiffusione non utilizzate nello Stato (\*)*
- i) *Servizi online (\*)*
- l) Obbligazioni di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto delle lettere precedenti

(\*) - non più esclusi in base a questa disposizione dall'1.1.2015, in quanto la non applicazione a privati extraUE discende dalla regola generale dell'articolo 7-sexies, secondo cui si applica l'IVA italiana solo se il cliente è residente in Italia, ovunque sia stabilito il prestatore del servizio

# Le fatture dei fornitori esteri

- Danno luogo:
  - ad acquisti intracomunitari (INTRASTAT) o importazioni se il bene viene spedito dall'estero al cliente italiano per effetto dell'ordine
  - a cessioni interne imponibili (no INTRASTAT) se il fornitore estero ha già introdotto o introdurrà il bene in Italia a suo nome (INTRASTAT per lui – acquisto interno assimilato – D.L. 331/93, art. 38, comma 3, lett. b) . Il soggetto estero non stabilito deve emettere una fattura in *reverse charge* (articolo 17, comma 2), utilizzando la partita IVA della propria sede UE, anche se ha una partita IVA italiana per l'introduzione delle merci nel nostro Paese (ris. 21/E del 20.2.2015). Si veda, specularmente, l'articolo 21, comma 6-bis, lett. a) quando la ditta italiana vende in regime di *reverse charge* nel Paese UE del cliente, dove la merce era stata già immessa in deposito

## Le fatture ai clienti esteri

- danno luogo:
  - a cessioni intracomunitarie o esportazioni se il bene viene spedito all'estero per effetto dell'ordine
  - a cessioni interne imponibili se il cliente estero si fa consegnare i beni in Italia, salva l'ipotesi della cessione *ex works* o dell'esportazione dell'articolo 8, primo comma, lett. b) – rischio della mancata uscita dei beni

# Le indicazioni in fattura

- cessione «non imponibile» - esportazioni e cessioni intracomunitarie (IVA, 21.6.b; DL 331, 46.2)
- «inversione contabile» – cessioni da depositi esteri (salvo Stati senza opzione art. 194 direttiva) o prestazioni a soggetti di imposta UE (IVA, 21.6-bis, a)
- «operazione non soggetta» - cessione o prestazione che si considera effettuata fuori UE

Dal 2013 tutte queste operazioni concorrono al volume d'affari

# Cessioni/Acquisti intraUE (D.L. 331/93)

	Cessioni	Acquisti
<b>Nozione</b>	41.1.a	38.2
- cedente e cessionario identificati in due Stati diversi		
- a titolo oneroso		
- uscita fisica della merce		
<b>Assimilazioni</b>		
Invio/introduzione nell'esercizio di impresa, arte o professione	41.2.c	38.3.b
Acquisto/introduzione da parte di ente esclusivamente non commerciale	-	38.3.c 38.3.d 38.6 (opzione sino a € 10.000)
Vendita/acquisto di mezzi di trasporto nuovi, in ogni caso IVA dovuta nel Paese di immatricolazione	41.2.b 38.4 (nozione di mezzo non nuovo)	38.3.e 38.4 (nozione di mezzo non nuovo)
Vendite a consumatori, per corrispondenza o su catalogo, con trasporto a cura del cedente	41.1.b (oltre il livello di soglia o su opzione)	-
Invio di beni da installare, montare o assemblare	41.1.c	-

# Cessioni/Acquisti intraUE (D.L. 331/93)

	Cessioni	Acquisti
<b>Esclusioni</b>		
Invio/introduzione a scopo di perfezionamento, manipolazione usuale, o altra causale di temporanea per rispedizione al committente	41.3	38.5.a
Introduzione di beni da installare, montare o assiemare ( <i>daranno luogo ad una cessione interna</i> )	-	38.5.b
Acquisti di enti esclusivamente non commerciali sino a € 10.000 ( <i>pagano l'IVA estera</i> )	-	38.5.c
Acquisti di elettricità, gas, calore o freddo in rete ( <i>reverse charge nel Paese del cliente</i> )	41.2-bis	38.5.c-bis
Acquisti con fornitore "piccola impresa" ( <i>IVA IT (ideale) sulla cessione - non dovuta sull'acquisto</i> )	-	38.5.d
Cessione a cliente "piccola impresa" ( <i>IVA IT</i> )	41.1.a	-

# Soggetti passivi – Soggetti identificati

Situazione	Soggetto passivo	Soggetto identificato
Esercente impresa, arte o professione	Sì	Sì
Soggetto minore (non Italia - vedere art. 38, comma 5, lettera d, DL 331/93)	Sì	No
Ente esclusivamente non commerciale, acquirente comunitario	No	Sì
Triangolatore Extra-comunitario	No	Sì
Venditore extracomunitario di servizi in rete (2002/38/CE)	Sì	Sì

# Beni oggetto di lavorazione all'estero

- *Causa*: C-446/13
- *Sentenza*: 2 ottobre 2014
- *Ricorrente*: Fonderie 2A
- *Stato*: Francia
- *Il caso*: La lite è promossa da una società italiana, che aveva venduto dei prodotti ad un'impresa francese, che dovevano però essere lavorati da un'altra impresa francese, con il relativo onere a carico del fornitore italiano. La fattura della lavorazione era stata assoggettata alla TVA, che il fisco non intendeva rimborsare, asserendo che la società italiana aveva posto in essere una cessione in Francia (e non una cessione intracomunitaria), perdendo quindi i requisiti del rimborso ex ottava direttiva.
- *Decisione della Corte*: Il luogo della cessione si trova nello Stato del cliente, in quanto il bene oggetto del contratto viene ad esistenza in tale Paese, ed è diverso da quello che ha attraversato la ex linea doganale. Pertanto non compete il rimborso previsto dall'articolo 38-bis2 legge IVA ("ottava direttiva"). Le conclusioni possono essere però ora ribaltate per il fatto che anche la Francia ha scelto l'opzione dell'articolo 194 della direttiva 2006/112/CE (da noi legge IVA, articolo 17, secondo comma), rendendo debitore di imposta il cliente (*reverse charge*).

# L'iscrizione al VIES

- Non solo in Italia (es. Spagna) – limitazione dei soggetti da controllare (ca. 500.000) – rischio di non rendersi conto dell'obbligo – il regolamento 282/2011 prescrive il controllo per chi fa l'operazione attiva (all'estero non esistono in genere gli elenchi degli acquisti), con facoltà (negata dalla circolare 37/E del 2011) di anticipare l'operazione rispetto all'iscrizione
- Necessaria sia per le cessioni di beni che le prestazioni di servizi, in entrata o uscita
- Provvedimento Agenzia Entrate 29.12.2010 – solo nel modello di inizio attività – poi procedura di iscrizione o revoca (on-line dal 26.3.2014)
- Evidenza della ricerca effettuata al momento di porre in essere l'operazione (possibile cancellazione successiva)
- Corte di Giustizia – sentenza del 9 febbraio 2017 – causa C-21/16 - *Euro Tyre BV – Sucursal em Portugal* – l'iscrizione al VIES non è condizione per la non imponibilità della cessione (la Commissione vuole introdurre l'obbligo nella direttiva)
- Provvedimento Agenzia delle entrate del 12 giugno 2017 per la cancellazione dei soggetti a rischio

# Il cliente cancellato dal VIES

- *Causa:* C-492/13
- *Sentenza:* 9 ottobre 2014
- *Ricorrente:* Traum EOOD
- *Stato:* Bulgaria
- *Il caso:* La ditta bulgara aveva effettuato una fornitura ad un soggetto greco. Una prima verifica fiscale al fornitore riscontra la presenza del cliente nel VIES. Una ulteriore verifica, due anni dopo, mette in evidenza che il cliente era stato cancellato con effetto retroattivo, anteriore a quello della fornitura. Il fisco ritiene che l'operazione non possa beneficiare della non imponibilità, tanto più che non era stata dimostrata né l'autenticità della firma figurante sui documenti prodotti per corroborare la sua dichiarazione di cessione asseritamente non imponibile, né che la persona che ha sottoscritto tali documenti in nome dell'acquirente avesse facoltà di rappresentare quest'ultimo.
- *Decisione della Corte:* L'operazione è regolare, in quanto il fornitore ha usato la dovuta diligenza al momento di eseguire l'operazione. Le ulteriori richieste di prova non erano previste dalla legge nazionale. Inoltre l'operazione era stata già controllata senza obiezioni. Questi due punti devono essere valutati dal giudice nazionale. La disposizione della direttiva per le condizioni di non imponibilità ha effetto diretto (art. 138, § 1 direttiva 2006/112/CE): l'operazione richiede solo la vendita ad un soggetto IVA di altro Stato e la spedizione fuori dallo Stato di origine.
- *Riflessi sulla normativa o prassi italiana:* Il caso pone in evidenza il rischio che il cliente estero risulti nel VIES ad una prima verifica fiscale e che sia invece cancellato al momento di una successiva verifica. Da cui l'importanza di stampare (anche come file PDF) la videata di controllo prima di emettere la fattura.

## Prova dell'uscita dei beni nella UE

- Elementi di criticità in tutta Europa - Questione allo studio da parte del VEG (VAT expert group) - Documento n. 27 del 6.2.2014
- Rischio di cessioni interne simulate da intracomunitarie o di inserimento in un circuito di frodi carosello (*missing trader*) - Criticità nelle vendite *ex works* e con trasporto a cura del compratore
- Corte di Giustizia – sentenze del 27.9.2007 -*Teleos e altri* – C-409/04 – buona fede – CMR rivelatisi poi falsi – *Collée* – C-146/05 – vendita interna simulata seguita da invio all'estero - *Twoh* – C-184/05 – non mi preoccupo delle prove, il fisco può chiedere all'altro Paese

# Prova dell'uscita dei beni nella UE

Posizione dell'Agenzia delle Entrate:

- Ris. 345/E del 28.11.2007 – vanno bene i numerosi documenti proposti dal contribuente, tra cui CMR firmato a destino
- Ris. 477/E del 15.12.2008 – apertura non risolutiva: prova «con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro»
- Ris. 19/E del 25.3.2013 – altra documentazione proposta dal contribuente, tra cui CMR elettronico
- Ris. 71/E del 24.7.2014 – imbarcazione da diporto – vendita ad un soggetto IVA francese – documentazione di cancellazione dal registro nautico italiano, per avvenuta iscrizione in quello estero

## Prova dell'uscita dei beni nella UE

- Documenti della Commissione europea datati 4 ottobre 2017, con effetto dal 1° gennaio 2019
- COM (2017) 569 – proposta di direttiva: Qualificazione dei soggetti di imposta affidabili come CTP (*Certified Taxable Persons*), sistema equivalente all'AEO (*Authorized Economic Operator*) in dogana; obbligo di iscrizione all'IVA della controparte, semplificazioni per i depositi fiscali di merce già venduta ad un cliente estero (*call-off*) e per le *chain transaction* (operazioni triangolari)
- COM (2017) 568 – proposta di regolamento di esecuzione – individuazione di otto documenti che fanno prova dell'uscita all'estero quando ne esistono almeno due ed il cliente o fornitore è un CTP

# I beni destinati alla lavorazione

- *Causa*: C-606/12 e 607/12
- *Sentenza*: 6 marzo 2014
- *Ricorrente*: Dresser-Rand SA
- *Stato*: Italia
- *Il caso*: la società francese aveva introdotto in Italia beni da assoggettare a lavorazione, dopo la quale il prodotto finito sarebbe stato spedito in uno Stato diverso da quello di origine (nella specie Spagna). La legge italiana (articolo 38, comma 5, lettera a) non attribuiva a questa operazione la qualifica di acquisto intracomunitario, con la conseguenza che la successiva spedizione risultava “fuori campo”, anziché non imponibile, e non dava diritto al *plafond*.
- *Decisione della Corte*: la norma italiana contrasta con l’articolo 17, paragrafo 2), lettera f) della direttiva 2006/112/CE, in base al quale l’operazione è esclusa da IVA solo se il bene lavorato torna al committente, nello Stato membro di origine.
- *Riflessi sulla normativa o prassi italiana*: La disposizione italiana allora vigente era pertanto illegittima. La legge europea 2014 (legge 29 luglio 2015, n. 115 – articolo 13) ha modificato gli articoli 38, comma 5, lettera a) e 41, comma 3, del DL 331/93 per ricondurre la disposizione nei limiti della direttiva (**no introduzione/spedizione solo se il bene torna al committente nel Paese di origine dopo la lavorazione**).

# Gli acquisti intracomunitari di beni

- D.L. 331/93 – articolo 38 - *nozione*
- acquisto di beni in arrivo da un Paese UE – assoggettamento indipendentemente dall'applicazione del tributo nel Paese di origine (art. 16 regolamento 282) – anomala interpretazione della risoluzione 42/E-2012 in assenza di iscrizione al VIES (acquisto come privato – *reverse charge* con IVA dovuta e non detraibile)
- *assimilazioni*
- introduzione di beni nell'esercizio di impresa - rifornimento di un magazzino con merce in arrivo dall'estero – l'operazione intracomunitaria avviene al momento dell'entrata dei beni – la successiva cessione è un'operazione interna, e pertanto non occorre che l'acquirente italiano sia iscritto al VIES – se il cliente è un soggetto di imposta e se il fornitore estero non ha una stabile organizzazione l'imposta sulla cessione interna è assolta in *reverse charge* – applicazione dell'IVA nei modi ordinari se l'acquirente è un privato

# Ulteriori assimilazioni

- acquisti da parte di enti non commerciali – se > 10.000 € o per opzione – IVA da versare all'erario
- acquisti di mezzi di trasporto comunitariamente nuovi, anche ceduti da privati o acquistati da privati - DL 331 art. 38.4 – nozione di “non nuovo” comunitario – auto 6 mesi dalla prima immatricolazione e 6.000 km. (nuova indicazione anti-abuso in fattura – IVA art. 21, comma 2, lett. m) – barche 3 mesi e 100 ore di navigazione – aerei 3 mesi e 40 ore di volo. Questo regime prevale su tutti gli altri – IVA dovuta ad ogni immatricolazione – restituzione dell'imposta sul minor prezzo tra acquisto e rivendita, nel caso di disimmatricolazione

# Esclusioni

- introduzione in temporanea, specie a scopo di lavorazione (annotazione nel registro dell'articolo 50, comma 5), se il bene torna nel Paese di origine (norma precedente ammetteva l'uscita a terzi in un Paese UE o extra-UE) - sentenza Corte di Giustizia del 6 marzo 2014, causa C-606/12 e C-607/12, *Dresser-Rand*.
- introduzione a scopo di installazione, montaggio, assiemaggio (l'operazione darà luogo ad una cessione interna)
- acquisto di energia elettrica, gas in rete, fluidi caldi o freddi (*reverse charge* art. 7-bis da parte del grossista o utilizzatore professionale) – è impossibile il controllo fisico del bene rispetto a chi l'ha immesso in rete
- acquisti di beni forniti da un soggetto nel regime delle piccole imprese nel suo Paese (UK sino a 83.000 GBP)

# Cessioni intracomunitarie

- D.L. 331/93 – articolo 41
- *nozione*
- vendita di beni verso un Paese UE – a titolo oneroso e alla doppia condizione che il cessionario risulti iscritto al VIES e che sia data la prova dell'uscita della merce dal territorio dello Stato

# Assimilazioni

- spedizione di beni verso un Paese UE nell'esercizio di impresa - rifornimento di un magazzino estero, sia proprio che presso uno spedizioniere – l'operazione intracomunitaria avviene al momento dell'uscita dei beni – la successiva cessione è un'operazione interna, e pertanto non occorre che l'acquirente sia iscritto al VIES – se il cliente è un soggetto di imposta e se il fornitore italiano non ha una stabile organizzazione l'IVA sulla cessione interna è assolta in *reverse charge* oppure con l'applicazione dell'IVA estera nei modi ordinari in funzione della scelta normativa del Paese di destinazione – applicazione dell'IVA nei modi ordinari se l'acquirente è un privato
- vendita di mezzi di trasporto comunitariamente nuovi, anche ceduti da privati o acquistati da privati
- spedizione a scopo di installazione, montaggio, assiemaggio (l'operazione darà luogo anche ad una cessione interna nel Paese di destinazione)

# Esclusioni

- uscita in temporanea, specie a scopo di lavorazione (annotazione nel registro dell'articolo 50, comma 5) - con ritorno del bene lavorato al committente
- vendita di energia elettrica, gas in rete, fluidi caldi o freddi

# Operazioni triangolari

*In neretto il promotore della triangolazione, che acquista da un terzo e fa spedire direttamente al proprio cliente - > fattura*

- 1) IT1>**IT2**>UE – il primo passaggio è una cessione interna non imponibile artt. 58 DL 331 – il secondo passaggio (contabile) è una cessione intracomunitaria
- 2) IT>**UE1**>UE2 – cessione intracomunitaria – cliente in elenco: UE1 – parte statistica: destinazione Paese UE2
- 3) UE1>**UE2**>IT – acquisto intracomunitario – fornitore in elenco: UE2 – parte statistica: provenienza Paese UE1
- 4) UE1>**IT**>UE2 – acquisto intracomunitario da UE1 – vendita intracomunitaria a UE2 – tipo operazione nell'elenco A anziché 1

# Le vendite ai privati

- unico criterio discriminante: trasporto eseguito dal cliente o per suo conto (IVA del Paese di acquisto) piuttosto che dal fornitore o per suo conto (*distance selling*: IVA del Paese di destinazione al supero della soglia di € 35.000 o € 100.000)
- facilità di elusione nei Paesi limitrofi, mediante l'incarico al corriere – controlli affidati alle segnalazioni automatiche dallo Stato del venditore
- DL 331/93: riferimento alle vendite per corrispondenza o per catalogo meramente esemplificativi (art. 11-quater D.L. 35/2005 per rimettere in termini un mobilificio di Tarvisio, che aveva ricevuto una risposta errata dall'ufficio IVA di Udine e che aveva dovuto pagare anche l'IVA austriaca) – art. 40, comma 4, lett. b) e 41, comma 1, lett. b)
- prospettiva di OSS (One Stop Shop): addebito dell'IVA del Paese di residenza del cliente, versandola al proprio ufficio fiscale e dichiarandola separatamente

# Il regime del margine

- Beni usati (rimessi nel circuito commerciale da chi non aveva diritto di detrarre, nemmeno parzialmente, l'IVA all'atto dell'acquisto), oggetti d'arte, antiquariato o da collezione
- D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 – articolo 37:
  - i movimenti intraUE sono assimilati a quelli interni
  - le operazioni non imponibili sono solo quelle di esportazione (le importazioni pagano l'IVA in dogana)

## I «listing»

- Obbligatoria in base alla direttiva solo per le operazioni attive, alcuni Paesi (IT, SP) hanno introdotto i *listing* per quelle passive.
- Nella quasi totalità dei Paesi l'elenco è limitato a: codice di identificazione (Stato – partita IVA – importo)
- Eventuali obblighi statistici sono gestiti a parte

**Einlagebogen**  
zur Zusammenfassenden Meldung für den Meldezeitraum

Einlagebogen 1 von 1

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

01 DE

02

Berichtigung

03

**Bitte beachten!**

Sonstige Leistungen bzw. Dreiecksgeschäfte sind in Spalte 3 extra zu kennzeichnen.  
Bei unterschiedlichen Leistungen an denselben Unternehmer ist jeweils eine gesonderte Zeile zu benutzen.

Meldung der Warenlieferungen (§ 18a Abs. 4 Nr. 1 u. 2 UStG) vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet, der sonstigen Leistungen (§ 18a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG) und der Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte (§ 18a Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG)

Zeile	1		2		3
	Länderkennzeichen	USt-IdNr. des Erwerbers/Unternehmers in einem anderen Mitgliedstaat	Summe der Bemessungsgrundlagen volle EUR	Ct	Sonstige Leistungen (falls JA, bitte 1 auswählen) ----- Dreiecksgeschäfte (falls JA, bitte 2 auswählen)
1					0
2					0

Annexe II



Ministère du budget,  
des comptes publics, de la  
fonction publique et de la  
réforme de l'Etat

**DÉCLARATION EUROPÉENNE DE SERVICES**

Direction générale  
des Douanes  
et Droits indirects

<b>A. Période de référence</b>		<b>B. Service</b>	
Année : <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/>		<i>(réservé à l'administration)</i>	
Mois : <input type="text"/> <input type="text"/>			
<b>C. Redevable de l'information</b>			
Numéro d'identification TVA : FR <input type="text"/>			
Raison sociale :			
Rue :			
Code postal et ville :			
Personne à contacter :			
Téléphone :		Date, nom et signature :	
Télécopie :			
Messagerie électronique :			

1	2	3
N° ligne	Valeur (en euros)	Numéro d'identification du preneur
1		
2		

# I modelli INTRASTAT -operazioni dal 2018

- Provvedimento Ade 25 settembre 2017 – circolare Dogane 9 ottobre 2017, prot. 110586/RU
- soppressione INTRASTAT acquisti beni o servizi (dati nello spesometro)
- presentazione mensile degli elenchi acquisti ai soli fini statistici per le imprese con totale trimestrale di acquisti di beni di 200.000 euro o più (servizi 100.000 euro – codice CPA a 5 e non 6 cifre), per almeno uno dei quattro trimestri precedenti
- Indicazione dati statistici nelle cessioni solo da 100.000 euro – servizi codice CPA a 5 cifre

# La fornitura degli stampi e del prodotto

- Documento Confindustria/ASSOFOND 16 febbraio 2016 – lo stampo diventa proprietà del cliente in Italia, quindi rientra nella regola generale della cessione interna imponibile
- Ai fini della non imponibilità:
  - 1) unitarietà del contratto di fornitura dello stampo e dei prodotti che se ne otterranno
  - 2) fissazione di un termine per il trattenimento dello stampo presso il fornitore (tre anni nelle condizioni generali delle fonderie europee), trascorso il quale lo stampo viene spedito al cliente estero, oppure viene distrutto o reso inservibile. Se il cliente lo fa consegnare ad un altro fornitore, la cessione diventa imponibile per chi lo ha prodotto

# La fornitura degli stampi e del prodotto

- Modello INTRASTAT
  - 1) Addebito dello stampo – modello 1-bis ai soli fini fiscali
  - 2) Stima del numero di pezzi che saranno prodotti con lo stampo e calcolo della quota unitaria da aggiungere al valore statistico
  - 3) Spedizione del prodotto – modello 1-bis fiscale per la fattura emessa (solo prodotto) – parte statistica da incrementare per la quota dello stampo

# Il momento di effettuazione per i servizi

- art. 63 direttiva 2006/112/CE: il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi (TUIR, articolo 109, comma 2, lettere a, b)
- art. 66, lett. b): criterio del pagamento concesso agli Stati per «talune» operazioni
- il criterio in deroga non può essere applicato nelle operazioni transnazionali
- legge IVA, art. 6, sesto comma: prestazioni «generiche» (art. 7-ter) a o da soggetti di imposta stabiliti in altro Stato (UE o non UE) – effettuazione al momento dell'ultimazione del servizio; maturazione dei corrispettivi per le prestazioni periodiche o continuative. Momento anticipatorio: pagamento (no fattura). Prestazioni continuative ultrannuali senza pagamenti anche parziali: 31 dicembre di ogni anno
- circolare 16/E del 21.5.2013: l'invio della fattura da parte del fornitore comunitario (o di un documento contabile da extra-UE) può essere considerato «indice» di ultimazione del servizio

# I contribuenti forfetari e i servizi internazionali

- A differenza di quanto stabilito per i beni resi o ricevuti dai soggetti considerati *small business*, la direttiva non prevede nessuna deroga per i servizi resi o ricevuti da questi soggetti
- *L'instruction* del Ministero delle Finanze francese del 4 gennaio 2010 precisava che il soggetto minimo – non identificato ai fini IVA per le operazioni interne (non applica l'IVA e non può detrarla) doveva chiedere la «partita IVA comunitaria» - equivalente all'iscrizione al VIES – nel caso in cui dovesse prestare o ricevere servizi con l'estero
- *Se le controparti estere lavorano bene nessuno dovrebbe addebitare servizi (es. provvigioni) senza avere la partita IVA iscritta nel VIES*

# I contribuenti forfetari e i servizi internazionali

- Agenzia delle entrate - circolare 36/E del 21 giugno 2010: compie un'erronea assimilazione alle regole dei beni per i servizi resi e ricevuti dall'estero
- La successiva circolare 37/E del 29 luglio 2011 conferma questa impostazione
- Legge di stabilità 2015 (legge 190/2014): articolo 1, comma 58, lettera d): i forfetari applicano gli articoli 7-ter e seguenti (*scritto nella norma per ovviare alla circolare – la legge deve indicare solo i casi di deroga*)
- Pertanto il forfetario che presta o riceve servizi intra UE deve iscriversi al VIES, con i conseguenti adempimenti di fatturazione e di compilazione dei modelli INTRASTAT

# I depositi fiscali (art. 50-bis D.L. 331)

4° comma – operazioni “senza pagamento dell’imposta”	
Lettera	Operazione
	IN ENTRATA
a	Acquisti intracomunitari di beni (compreso il trasferimento nell’esercizio di impresa)
b	Immissione in libera pratica di beni non comunitari
c	<b>Cessioni di qualsiasi bene</b>
d	<i>abrogata dall’1.4.2017</i>
	NEL DEPOSITO
e	Cessioni a chiunque
h	Servizi di perfezionamento e manipolazione, anche in luoghi limitrofi gestiti dal titolare del deposito (in tal caso durata non superiore a 60 giorni)
	IN USCITA
f	Spedizione nella UE (tranne IVA dovuta in Italia – es. cessioni gratuite)
g	Spedizione extra UE
l	Trasferimento ad altro deposito IVA

# I depositi fiscali (art. 50-bis D.L. 331)

- 6° comma – estrazione da parte di **soggetti passivi** di imposta per l'utilizzazione o la commercializzazione – autofattura articolo 17, 3° comma, legge IVA (DPR 633/72)
- **REGOLE VIGENTI DAL 2011**
  - Cauzione alla dogana per immissione in libera pratica, salvo AEO o fido doganale
  - Chiusura del sospeso solo dopo la prova della regolare estrazione
  - Requisiti del soggetto che estrae: iscrizione da almeno un anno al registro imprese – Inesistenza di controversie fiscali
- **Circolari delle Dogane:**
  - n. 86094 del 20 luglio 2011; n. 84920 del 7 settembre 2011; n. 113881 del 5 ottobre 2011; n. 127293 del 4 novembre 2011; n. 148047 del 1° febbraio 2012.
- nel caso di procedura invalida (cioè puramente formale senza introduzione fisica) l'IVA «assolta» in *reverse charge* non può essere chiesta dalla dogana: post sentenza Corte di Giustizia C-272/13 *Equoland*, circolari Dogane 16/D del 20.10.2014 – Entrate 12/E, § 12 del 24.3.2015 – sanzione 2% per *reverse* contestuale alla scadenza del versamento in dogana – non nei casi di un tentativo di evasione, frode o danno al bilancio dello Stato

# I depositi fiscali (art. 50-bis D.L. 331)

## ULTERIORI REGOLE VIGENTI DALL'1.4.2017

- cessioni di qualsiasi bene senza IVA anche a soggetti IT, previa introduzione in deposito
- pagamento dell'IVA con modello F24 all'atto dell'estrazione verso l'interno – responsabilità congiunta del titolare del deposito - in alternativa prestazione di fideiussione con validità di sei mesi (provvedimento AdE 28 marzo 2017)
- deroga a questo obbligo per soggetti con requisiti di regolarità fiscale nel triennio precedente o dalla data di costituzione - D.M. 23 febbraio 2017 (*G.U.* n. 64 del 17-3-2017) – modello con provvedimento AdE 24 marzo 2017 – o con *rating* doganale (*AEO – Authorized Economic Operator* oppure fido ex art. 90 D.P.R. 43/1973)
- deroga anche nel caso di estrazione di beni immessi con acquisto intraUE (sarebbe stato comunque solo in *reverse charge*) o da parte dello stesso soggetto che aveva eseguito l'immissione in libera pratica (la valutazione di affidabilità del soggetto viene fatta all'origine dalla Dogana) oppure con utilizzo del *plafond* di esportatore (risoluzione 35/E-2017)