

# Novità del decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali

- Dichiarazioni d'intento
- Comunicazioni delle operazioni intercorse con Paesi Black list
- Semplificazione elenchi Intrastat servizi
- Vies

# Dichiarazioni d'intento

Status di «**Esportatore abituale**»



diritto di acquistare in sospensione di imposta beni e servizi di qualsiasi natura

**Soggetti interessati:** soggetti passivi d'imposta che nell'anno solare precedente (**plafond fisso**) ovvero nei 12 mesi precedenti (**plafond mobile**) abbiano registrato un ammontare di **operazioni non imponibili** superiori al **10%** del volume d'affari determinato ai sensi dell'art. 20 D.P.R. 633/72

# Dichiarazioni d'intento

## Operazioni che concorrono alla formazione del plafond

- Art. 8 co. 1 lett. a) e b) DPR 633/72 – Cessioni all'esportazione;
- Art. 8 bis, co. 1 DPR 633/72 – Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione;
- Art. 9 co. 1 DPR 633/72 – Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali;
- Art. 71 co. 1 DPR 633/72 – Operazioni con la Città del Vaticano o con la Repubblica S.M.;
- Art. 72 DPR 633/72 – Operazioni non imponibili in base a trattati e accordi internazionali;
- Art.41 co. 1 e 2 DL 331/93 – Cessioni intracomunitarie;
- Art. 58 co. 1 DL 331/93 – Triangolazioni nazionali;
- Art. 50 bis co. 4 lett. f) DL 331/93 – Cessioni intracomunitarie di beni estratti da depositi Iva;
- Art. 50 bis co. 4 lett. g) DL 331/93 – Cessioni di beni estratti da depositi Iva con trasporto o spedizione fuori del territorio doganale della comunità;
- Art.51 co.3 DL 331/93 – Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici effettuate da produttori agricoli di cui all' art. 34 del DPR 633/72;
- Art. 37 co. 1 DL 41/95 – Margine delle operazioni non imponibile relative ai beni usati.

# Dichiarazioni d'intento

L'**esportatore abituale** che intende usufruire del regime di acquisto senza l'applicazione dell'imposta deve inviare al proprio fornitore prima di effettuare l'acquisto una



## DICHIARAZIONE D'INTENTO

- redatta in duplice copia su apposito modello ministeriale approvato con DM del 6.12.1986;
- progressivamente numerata, datata e sottoscritta dal dichiarante;
- deve riportare i limiti quantitativi o temporali entro i quali il fornitore è esonerato dall'addebito dell'Iva sulle operazioni che effettuerà nei suoi confronti;

# Dichiarazioni d'intento

## Normativa previgente

Il fornitore dell'esportatore abituale era obbligato:

Trasmettere telematicamente all'agenzia delle entrate i dati contenuti nella dichiarazione di intento ricevuta



**Entro il termine di effettuazione della prima liquidazione periodica Iva (mensile o trimestrale) nella quale confluiscono le operazioni realizzate senza applicazione dell'imposta.**

# Dichiarazioni d'intento

## Normativa previgente

- In caso di omessa comunicazione nel termine indicato o in caso di comunicazione con dati incompleti o inesatti, il fornitore è punito con la sanzione amministrativa prevista dall'art. 7 co. 4-bis del D.Lgs. n.471 del 1997, **compresa tra il 100% e il 200% dell'imposta relativa alle fatture emesse senza addebito di IVA**, relative alle dichiarazioni d'intento oggetto della comunicazione;
- Chiunque omette di inviare, nei termini previsti la invia con dati incompleti o inesatti, è **responsabile in solido con il soggetto acquirente dell'imposta evasa correlata all'infedeltà della dichiarazione ricevuta.** (art. 1 comma 384 legge 311/2004)

# Dichiarazioni d'intento

## NOVITA' dal 01 gennaio 2015

**art. 20 del decreto semplificazioni** (modifica l'art.1 co.1 lett. c) del DL n.746 del 29/12/1983)

Dispone che:

1. L'esportatore abituale trasmette telematicamente all' Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento;
2. La dichiarazione unitamente alla ricevuta telematica dell' Agenzia delle Entrate viene consegnata dall'esportatore abituale al fornitore;
3. Il fornitore emetta la fattura senza applicazione dell'Iva **soltanto dopo il riscontro telematico dell'avvenuta presentazione all' Agenzia delle Entrate**. Il riscontro potrà essere effettuato sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) in un'area appositamente dedicata oppure nel proprio cassetto fiscale;
4. Il fornitore riepiloga nella dichiarazione IVA annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.

# Dichiarazioni d'intento

## NOVITA' dal 01 gennaio 2015

**Modifica del regime sanzionatorio** disposto dall'art.7,co.4-bis del D.Lgs. 471/97: viene punito il cedente/prestatore con una sanzione tra il 100% e 200% dell'imposta relativa alle fatture emesse senza addebito dell'Iva se emette fatture nei confronti dell'esportatore abituale prima di aver ricevuto da questi la dichiarazione d'intento corredata della ricevuta di presentazione e riscontrato l'avvenuta presentazione telematica.



# Dichiarazioni d'intento

## NOVITA' dal 01 gennaio 2015

Le nuove disposizioni mantengono in vigore alcuni preesistenti obblighi in capo al dichiarante e fornitore:

- tenuta e aggiornamento del registro (art.39 DPR 633/72);
- il fornitore dovrà continuare ad indicare gli estremi delle dichiarazioni ricevute nelle fatture emesse, indicando il regime di non imponibilità.

# Dichiarazioni d'intento

**NOVITA' dal 01 gennaio 2015**

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 12/12/2014 è stato approvato il nuovo modello di dichiarazione d'intento.

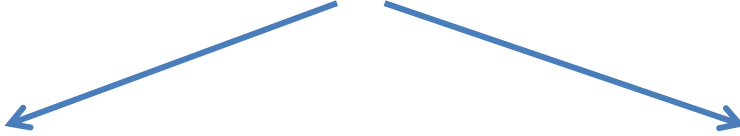
Il nuovo modello contiene i seguenti dati:

- I dati anagrafici del richiedente e dell'eventuale rappresentante firmatario;
- La dichiarazione d'intento;
- I dati del destinatario;
- La firma del richiedente;
- I dati relativi al plafond e l'impegno alla trasmissione telematica.

# Dichiarazioni d'intento

**NOVITA' dal 01 gennaio 2015**

Due modalità per operare  
(Provvedimento Ade del 12/12/2014)



fino all'**11 febbraio 2015**,  
gli operatori potevano consegnare  
o inviare la dichiarazione di  
intento al proprio cedente o  
prestatore secondo le modalità  
vigenti anteriormente alla  
emanazione del Provvedimento.

dal **12 febbraio 2015** è  
cessato il regime  
transitorio e si applicano  
le nuove regole.

# Dichiarazioni d'intento

Recenti provvedimenti:

- **Provvedimento Agenzia delle Entrate del 11.02.2015:** modifiche del modello nonché alle istruzioni di compilazione;
- **Risoluzione 38/E Agenzia delle Entrate del 13.04.2015:** lettere di intento cumulative per la Dogana;
- **Comunicazione Agenzia delle Entrate del 20.04.2015:** modifiche alle istruzioni di compilazione delle dichiarazioni d'intento;
- **Nota n. 46452/RU dell'Agenzia delle Dogane del 20.04.2015:** controlli di natura bloccante che inibiranno la registrazione della dichiarazione doganale. Rinvio a data da definirsi per la gestione delle dichiarazioni d'intento cumulative.

# Comunicazione Black List

**Art. 1 co.1 DL n. 40 del 25 marzo 2010**



Obbligo di comunicazione all' Agenzia delle Entrate delle operazioni effettuate con operatori economici localizzati in «paradisi fiscali»



Elenco Paesi Black List è incluso nel D.M. 4 Maggio 1999 e 21 novembre 2001 (**NB: D.M. n. 45 del 12 febbraio 2014, in vigore dal 23 febbraio 2014 esclude San Marino dall'elenco dei Paesi Black List**)

# Comunicazione Black List

**Soggetti interessati  
(normativa previgente)**



soggetti passivi Iva residenti o non residenti che effettuano cessioni di beni/servizi ed acquisti di beni/servizi di importo superiore ad euro 500,00

# Comunicazione Black List

## Periodicità di trasmissione (normativa previgente)

- **Trimestrale:** soggetti che hanno realizzato nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni un ammontare totale trimestrale non superiore ad Euro 50.000,00;
- **Mensile:** in tutti gli altri casi

# Comunicazione Black List

## Modalità di trasmissione

### «Modello di comunicazione polivalente»

quadro **BL** devono essere indicate:

- **operazioni attive**
- **operazioni passive**

Suddivise a seconda che le stesse siano operazioni imponibili, non imponibili, esenti e non soggette



# Comunicazione Black List

## Novità

Art. 21 decreto semplificazioni fiscali

- Comunicazione con frequenza annuale
- Operazioni comunicate se di importo superiore ad Euro 10.000,00

**Circolare 31/E del 30/12/2014 dell'Ade**

**«importo complessivo annuale»**



Il limite dei 10.000 euro si intende non per singola operazione, ma come limite complessivo annuo.

**NB: per il 2014 i contribuenti possono continuare ad effettuare le comunicazioni mensili o trimestrali secondo le regole previgenti.**

# Semplificazioni Intrastat servizi

## Elenco riepilogativo Intrastat servizi

Contenuto elenchi Intrastat servizi attuale:

- Il numero di identificazione Iva della controparte;
- Il valore totale della transazione;
- Il numero di riferimento della fattura;
- La data della fattura;
- Il codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- La modalità di erogazione del servizio;
- La modalità di incasso/pagamento del corrispettivo;
- Il paese di pagamento

# Semplificazioni Intrastat servizi

## Novità

### Art. 23 DECRETO SEMPLIFICAZIONI



**Determinazione Agenzia delle Dogane n. 18978/RU del 19.02.2015**

Nuovo contenuto elenchi Intrastat servizi:

- Numero di identificazione Iva delle controparti;
- Valore totale delle transazioni suddette;
- Codice identificativo del tipo di prestazione resa o ricevuta;
- Paese di pagamento

# Semplificazioni Intrastat servizi

## Novità

Art. 25 DECRETO SEMPLIFICAZIONI FISCALI



Modificato art.34 co.5 DL 41/1995 che sanziona la mancata fornitura dei dati statistici Intrastat



Solo operatori che hanno fatto nel mese spedizioni o arrivi per importo > 750.000 euro



Sanzioni applicate una sola volta per ogni elenco Intrastat a prescindere dal numero di transazioni mancanti o errate

# Vies

## *VAT Information Exchange System*

Si tratta dell'archivio informatico europeo sull'IVA la cui inclusione rappresenta un requisito necessario per chi esercita attività di impresa, arte o professione nel territorio dello Stato (o vi istituiscono una stabile organizzazione) e intenda effettuare operazioni intracomunitarie (articolo 27, DI 78/2010).

# Vies

Modalità di iscrizione:

- **Già titolari di P.Iva:** (se non hanno mai posto in essere operazioni intracomunitarie) volontà di iscrizione presentata mediante apposita istanza da presentare all'Agenzia delle Entrate;
- **Non titolari di P.Iva:** volontà manifestata in sede di dichiarazione di inizio attività (quadro I dei modelli AA7/AA9)



Inserimento nell'archivio Vies trascorsi 30 giorni dalla presentazione dell'istanza ed in assenza di diniego da parte dell'Agenzia delle Entrate **(NB: blocco dell'operatività intracomunitaria dell'impresa per 30 giorni)**

# Vies

## Mancata iscrizione nell'archivio Vies



## Agenzia delle entrate Circolare n.39/E 2011

*«eventuali cessioni o prestazioni intracomunitarie effettuate da un soggetto passivo non ancora incluso nell'archivio VIES devono ritenersi assoggettate ad imposizione in Italia, con i conseguenti riflessi, anche di natura sanzionatoria ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.471, qualora l'operazione economica sia stata invece assoggettata al regime fiscale IVA proprio della cessione/prestazione intracomunitaria effettuata da un soggetto passivo».*

# Vies

## Soggetto passivo secondo la Corte di giustizia UE



- Sentenza 1 marzo 2012 causa **C-280/10**: unico elemento rilevante per l'identificazione della soggettività passiva è l'esercizio di un'attività economica;
- Sentenza 12 luglio 2012 causa **C-284/11**: prevalenza degli elementi sostanziali su quelli formali, anche nel caso di un soggetto economico privo di registrazione ai fini Iva;
- Sentenza 06 settembre 2012 causa **C-273/11**: «benché il numero di identificazione Iva fornisca la prova dello status fiscale del soggetto passivo ed agevoli il controllo delle operazioni intracomunitarie, si tratta tuttavia di un requisito formale che non può rimettere in discussione il diritto all'esenzione dell'Iva qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria»;
- Sentenza 09 ottobre 2014 causa **C-492/13**: la retroattiva cancellazione dal Vies dell'acquirente Ue, non può far negare la non imponibilità iva della cessione intraUe.



# Vies

## Novità

### Art. 22 DECRETO SEMPLIFICAZIONI



- Iscrizione nell'archivio con efficacia immediata, senza la necessità di attendere i 30 giorni di «silenzio-assenso»
- **Esclusione** dall'archivio delle Partite Iva che non abbiano presentato alcun elenco riepilogativo Intrastat per **4 trimestri consecutivi**

# Vies

## Novità

Provvedimento n.159941 del 12 dicembre 2014

### Modalità di inclusione nel Vies:



**coloro che iniziano una nuova attività:** compilano il campo «operazioni intracomunitarie» del Quadro I dei modelli AA7 (soggetti diversi dalle persone fisiche) o AA9 (imprese individuali e lavoratori autonomi).



**coloro che già esercitano un'attività:** utilizzano le apposite funzioni rese disponibili nei servizi telematici dell' Agenzia delle Entrate.

# Vies

## Novità

Provvedimento n.159941 del 12 dicembre 2014

### Modalità di esclusione dal Vies:



- L'agenzia procede all'esclusione dei soggetti passivi dalla banca dati Vies qualora gli stessi non presentino alcun elenco riepilogativo per quattro trimestri consecutivi;
- L'esclusione dalla banca dati è effettuata a cura della Direzione Provinciale competente, previo invio di una apposita comunicazione, e ha effetto dal sessantesimo giorno successivo alla data della comunicazione.

# Lo sportello Unico per i servizi telematici (Moss)

- E-commerce: regime fiscale Iva
  - Il commercio elettronico indiretto
  - Il commercio elettronico diretto
- Il Mini Sportello Unico

# E-commerce: regime fiscale Iva

- **Commercio elettronico indiretto**: rappresenta una cessione di beni materiali attraverso il canale telematico per mezzo del quale le parti :
  - Concludono la transazione;
  - Eseguono il pagamento.Il bene è spedito utilizzando il sistema dello scambio per corrispondenza.
- **Commercio elettronico diretto**: cessione virtuale di beni/servizi realizzata attraverso il canale mediale, nel quale la rete elettronica è utilizzata dall'acquirente per:
  - concludere la transazione;
  - scaricare telematicamente il prodotto acquistato (nella forma di file digitale);
  - eseguire il pagamento.

# Commercio elettronico indiretto

Viene assimilato alla vendita per corrispondenza con applicazione sulle relative norme interne, comunitarie e internazionali.

La tassazione deve avvenire nei modi tradizionali:

- in Dogana se si tratta di importazione;
- come vendita a distanza, se effettuata in Ue.

# Commercio elettronico indiretto

## Operazioni interne



- entrambi i soggetti sono residenti in Italia, ivi incluse le stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti;
- si applica la disciplina del DPR 633/1972;
- essendo assimilate alle vendite per corrispondenza, non sono soggette all'obbligo di certificazione (fattura, scontrino fiscale o ricevuta).

# Commercio elettronico indiretto

## Operazioni intracomunitarie



I soggetti sono residenti in Paesi diversi Ue. Sono equiparate alle vendite a distanza e quindi è applicabile la disciplina Ue degli:

- **acquisti comunitari** (cedente Ue e acquirente privato italiano), art. 40 co. 4 lett. b) D.L. 331/1993, convertito nella L. 29/10/1993 n° 427:
  - si applica l'Iva italiana, attraverso un rappresentante fiscale o identificazione diretta, se il cedente Ue ha effettuato vendite annuali a privati italiani per un ammontare pari o superiore ad Euro 35.000;
  - se non viene superata la soglia di Euro 35.000, il cedente Ue può assoggettare l'operazione ad Iva nel suo stato di residenza.



# Commercio elettronico indiretto

- cessioni comunitarie (cedente italiano e acquirente privato Ue) art. 41 co. 1 lett. B D.L. 331/1993:
  - si applica l'Iva italiana se le cessioni effettuate nell'altro Stato Ue non hanno superato nell'anno precedente e non superano nell'anno in corso la soglia di Euro 100.000 (o l'eventuale minor soglia fissata nello Stato Ue di destinazione); l'italiano può optare per l'applicazione dell'imposta nel paese dell'acquirente con indicazione in dichiarazione Iva;
  - se si supera tale soglia, l'operazione è assoggettata ad imposta nello Stato di residenza dell'acquirente e il cedente italiano deve nominare un rappresentante fiscale o identificarsi direttamente.
- se cedente e acquirente sono soggetti passivi residenti in diversi paesi Ue, si applica la regola degli acquisti intracomunitari con reverse charge.

# Commercio elettronico indiretto

## Operazioni internazionali



Quando una delle due parti è residente extra-Ue, si applicano:

- Artt. 67 e segg. DPR 633/1972 per le **importazioni**: si ha importazione sia quando l'acquirente è soggetto passivo, sia quando è privato e l'Iva (con le imposte doganali), dovrà essere assolta in dogana;
- art. 8 DPR 633/1972 per le **esportazioni**: il cedente italiano che vende ad acquirente extra Ue (imprese e consumatori) emetterà una fattura senza applicazione dell'imposta.

# Commercio elettronico diretto: disciplina Iva dal 2015

Novità in merito alla **territorialità Iva** dei servizi elettronici (commercio elettronico diretto, servizi di teleradiodiffusione e telecomunicazione) resi nei confronti di **privati** domiciliati in Italia o ivi residenti.



L'assoggettamento ad Iva si ha nel luogo di stabilimento del **committente**, a prescindere da quello di residenza del prestatore soggetto passivo Ue / extra-Ue (DLgs 42/2015 pubblicato sulla G.U. 18 aprile 2015)



Equiparazione tra i rapporti B2B e quelli B2C

# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

Il «Mini sportello unico» ovvero «Mini one stop shop», è una semplificazione composta **due regimi speciali**, applicabili:

- dai soggetti passivi;
- per assolvere l'Iva sui servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a privati.

E' utilizzabile dai

- soggetti Ue (Regime Ue)
- soggetti extra-Ue (Regime non Ue)

# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

## Regime Ue

Il soggetto passivo è un'impresa che ha fissato la propria attività economica, ovvero la propria sede sociale, ovvero ove detiene una stabile organizzazione in uno Stato Ue (che sarà lo Stato di identificazione). Nel caso di un soggetto passivo con più stabili organizzazioni, vi è la facoltà di scelta dello Stato di identificazione ove sussista una delle sue stabili organizzazioni.

## Regime non Ue

Il soggetto passivo è un'impresa che non ha fissato la sede della propria attività economica, né dispone di una stabile organizzazione in Ue, e che non è registrata, né tenuta a essere identificata ai fini Iva nell'Ue.

E' necessario il numero di identificazione, che viene rilasciato dallo Stato membro di identificazione scelto liberamente, anche tra gli Stati membri dove vengono resi i servizi.

# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

Aderendo al Moss, il fornitore soggetto passivo può assolvere gli obblighi IVA in uno solo Stato Ue (tramite un portale web), evitando l'identificazione in ogni Stato Ue di consumo dei servizi.

L'operatore deve registrarsi al Moss in uno **Stato Ue di identificazione** e:

- trasmette telematicamente le dichiarazioni IVA trimestrali (anche a Zero), entro il 20 del mese successivo al trimestre, relative ai servizi resi a privati in Ue;
- versa l'IVA dovuta allo Stato di identificazione, che provvede alla trasmissione delle dichiarazioni trimestrali e della relativa IVA incassata ai rispettivi Stati Ue di competenza, tramite una rete di comunicazione sicura.

# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

Le dichiarazioni dovranno essere compilate in Euro, benché gli Stati membri di identificazione che non hanno adottato l'Euro possono richiedere la loro valuta nazionale, ma poi andranno convertite in Euro al momento delle trasmissioni agli Stati membri.

Lo stato membro di identificazione trattiene:

- Dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2016, il 30% dei pagamenti dell'IVA da trasferire agli Stati membri di consumo;
- Dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2018, la percentuale sarà il 15%;
- Dal 1° gennaio 2019 scenderà allo 0%.

# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

## Fatturazione

**Art.1 DLgs 42/2015**



*esonero dall'obbligo di fatturazione «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»*



# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

## Criticità operative:

- Conoscenza e interazione con differenti legislazioni e procedure nazionali.
- Onerosi adempimenti documentali per dichiarazioni e fatturazione.
- Analisi di cash flow.
- Consapevolezza di eventuali aumenti di aliquota o di eventuali aliquote ridotte applicate ai servizi in esame.

## Futuri sviluppi:

Possibilità in futuro di estendere il Moss anche alle vendite a distanza, nonché alle transazioni di modesto valore

# Recenti sentenze e provvedimenti in materia di Iva

- **Corte di Giustizia UE**
  - Sentenza 19.12.2013 causa C-563/12
  - Sentenza 06.03.2014 cause C-606/12 e C-607/12
  - Sentenza 02.10.2014 causa C-446/13
  - Sentenza 17.07.2014 causa C-272/13
  - Sentenza 11.12.2014 causa C-590/13
- **Corte di Cassazione**
  - Sentenza 10.12.2014 n° 26003
  - Sentenza 15.04.2015 n° 7576
- **Agenzia delle Entrate**
  - Risoluzione 13 dicembre 2013, n. 94/E
  - Risoluzione 20 febbraio 2015, n. 21/E

# Corte di giustizia europea

**Sentenza 19.12.2013 causa C-563/12: il termine per le esportazioni improprie non può essere perentorio.**



La Commissione Europea ha chiesto alla Corte di Giustizia se è legittima la previsione dell'art. 8 comma 1, lett. b) DPR 633/72, per cui le cessioni all'esportazione sono non imponibili solo se rispettano il termine di 90 giorni dal trasferimento fisico dei beni (in caso contrario il cedente italiano deve pagare l'Iva).

Corte di giustizia → i singoli Stati Ue possono prevedere «termini ragionevoli» per l'effettuazione dell'operazione per perseverare i diritti dell'Erario, senza essere perentori

**È illegittima una previsione nazionale che preveda che il superamento del termine abbia la conseguenza di privare definitivamente il soggetto passivo dall'esenzione.**

# Corte di giustizia europea

Conseguenze sulla normativa nazionale: Risoluzione Agenzia delle Entrate 98/E/2014:  
l'Agenzia si adegua alla sentenza della Corte di Giustizia Ue.



Il regime di **non imponibilità** si applica:

- nel caso in cui il bene esca dal territorio Ue entro 90 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine di 30 giorni per effettuare la regolarizzazione e quando il bene lascia il territorio comunitario oltre 90 giorni
  - ➔ il contribuente può recuperare l'Iva nel frattempo versata con l'emissione di una nota di credito entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al secondo anno successivo l'esportazione, oppure può presentare istanza di rimborso entro 2 anni.
- se il bene esce dal territorio Ue oltre 90 giorni, ma comunque entro 30 giorni il cedente acquisisce la prova dell'avvenuta esportazione,
  - ➔ il contribuente può non versare l'Iva, senza applicazione di sanzioni

# Corte di giustizia europea

**Sentenza 06.03.2014 causa C-606/12 e C-607/12: vincolo Iva sulle lavorazioni IntraUe**



- Chi spedisce un bene in un altro Stato Ue per una lavorazione o perché formi oggetto di perizia, deve farlo rientrare nel Paese membro di partenza. In assenza di **reinvio allo stato di partenza** è **necessaria l'identificazione** nel Paese in cui è stata eseguita la prestazione.
- L'obbligo vige se
  - al termine delle lavorazioni il bene resta nel Paese Ue di lavorazione
  - il bene è spedito in un altro Stato comunitario o fuori dalla Ue.

# Corte di giustizia europea

## Conseguenze sulla normativa nazionale



Il Legislatore dovrà intervenire per allinearsi alla sentenza della Corte Ue, la cui efficacia decorre dalla data del suo deposito.

Nel frattempo:

**Principio del legittimo affidamento?**

# Corte di giustizia europea

**Sentenza 02.10.2014 causa C-446/13: cessioni intracomunitarie non imponibili anche con lavorazione all'estero**



La cessione di beni, sui quali il cedente ha fatto realizzare lavori di rifinitura nello Stato del cessionario, prima dell'invio a destinazione, assume rilevanza ai fini Iva nello Stato dell'acquirente (ove la lavorazione è stata effettuata).

La normativa Italiana è conforme alla sentenza della Corte Ue.

# Corte di giustizia europea

**Sentenza 17.07.2014 causa C-272/13: Sentenza Equoland**



Uno Stato membro non può chiedere il pagamento dell'imposta all'importazione qualora la medesima sia già stata regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo.

- ➔ Non vi è differenza tra l'Iva all'importazione e l'Iva interna
- ➔ Conseguenze sia per i contenziosi pendenti sia per l'attività di accertamento
- ➔ Problemi operativi ad esempio per le royalties relative ai diritti di licenza e know how



# Corte di giustizia europea

**Sentenza 11.12.2014 causa C-590/13: la mancata o errata applicazione del *reverse charge* agli acquisti UE non comporta il non riconoscimento al contribuente della detrazione dell'Iva**

1. I giudici comunitari hanno rilevato in primo luogo che il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre l'IVA , costituisce un principio fondamentale e in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni;
2. In secondo luogo la Direttiva comunitaria consente agli Stati membri di «stabilire le formalità relative alle modalità di esercizio del diritto a detrazione. Queste formalità tuttavia non devono andare oltre quanto strettamente necessario per il controllo della corretta applicazione della procedura di autoliquidazione;
3. In terzo luogo il principio di neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti



L'amministrazione finanziaria se dispone delle informazioni necessarie a dimostrare che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti non può imporre condizioni supplementari che possano vanificare l'esercizio del diritto di detrarre l'imposta

# Corte di Cassazione

**Sentenza n. 7576 del 15.04.2015: registrazione irregolare degli acquisti intracomunitari è un errore formale.**



Nel *reverse charge* le irregolarità commesse in sede di registrazione sono violazioni meramente formali che non comportano alcun danno erariale



L' amministrazione finanziaria per rettificare l'imposta, deve verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali.

# Corte di Cassazione

**Sentenza n. 26003 del 10.12.2014: la mancata annotazione dei beni comunitari in lavorazione negli appositi registri di scarico e carico non intacca la non imponibilità IVA**



La C.T. Prov. di Cuneo, con la sentenza 145 del 8 novembre 2012, aveva già stabilito che l'omessa istituzione del registro di carico-scarico comporta solo la sanzione amministrativa, non potendo in tal caso il Fisco applicare la presunzione di acquisto ex. Art. 3 D.Lgs. 441/97 .

L'omessa istituzione del registro, secondo i giudici di legittimità, costituisce una violazione paragonabile a quella dell'omessa indicazione in fattura del codice identificativo del cessionario intracomunitario. A tal proposito la Cassazione aveva già stabilito che si tratta di una mera irregolarità formale, soggetta a sanzione, ma che non può trasformare operazioni non imponibili per loro natura in operazioni imponibili (Cassazione 12455/2007).

Tali conclusioni possono essere estese alle annotazioni nel registro di carico-scarico , inoltre la corte ha aggiunto che neppure l'assenza della bolla di accompagnamento può intaccare di per sé la non imponibilità delle operazioni in oggetto

# Agenzia delle Entrate

**Risoluzione 13 dicembre 2013 n. 94/E: cessioni all'esportazione non imponibili**



Non è imponibile ai sensi dell'art. 8 DPR 633/72, la cessione di beni immagazzinati all'estero, ed esportati «franco valuta» (senza vendita con emissione di bolletta doganale e fattura pro-forma) presso un deposito del cedente nazionale, qualora vi sia un impegno **vincolante**, per la loro cessione, con il cessionario extra comunitario.

- ➔ Assimilazione al contratto di consignment stock
- ➔ La compravendita ha luogo nel momento di prelievo dei beni dal deposito e in quel momento si forma il plafond
- ➔ Adempimenti previsti dalla risoluzione n. 520657 del 1975: Annotazione delle operazioni in un apposito registro ai sensi dell'art. 239 DPR 663/72

# Agenzia delle Entrate

**Risoluzione n.21/E del 20.02.2015: acquisto di beni esistenti in Italia da un operatore UE che ha nominato in Italia un rappresentante fiscale**



La fattura emessa direttamente dal rappresentante fiscale con l'indicazione della sola Piva italiana non costituisce un documento fiscalmente rilevante.

L'acquirente italiano deve richiedere al fornitore UE di emettere una fattura con indicazione della propria Piva:

- Se l'operatore italiano riceve la fattura la integra ai sensi dell'art. 17 co. 2 DPR 633/72;
- In caso di mancato ricevimento della fattura dovrà procedere alla regolarizzazione tramite l'emissione di un'autofattura.

# Operazioni con soggetti residenti in paesi a regime fiscale privilegiato

- Normativa di riferimento
- Condizioni per la deducibilità dei costi

# Normativa di riferimento

Articolo 110 commi da 10 a 12 bis del T.u.i.r.



Limiti alla deducibilità dei costi black list.



I costi sostenuti da imprese italiane sono indeducibili se provenienti da fornitori residenti in paesi a fiscalità privilegiata **se non si dimostrano particolari situazioni.**

# Normativa di riferimento

Paesi a fiscalità privilegiata (fino al 31.12.2014):

- Livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello italiano
- Mancanza di un adeguato scambio di informazioni
- Altri criteri equipollenti

Con la legge di stabilità 2015, l'individuazione dei regimi fiscali privilegiati è effettuata con esclusivo riferimento alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni



In attesa della white list, i fornitori black list venivano individuati nell'elenco di Stati nel DM 23 gennaio 2002



Con il decreto firmato in data 30.03.2015 è stato corretto l'elenco degli stati Black List




Sono fornitori black list imprese, branch e professionisti.

Sono esclusi i soggetti che non esercitano attività d'impresa o attività professionale.<sub>3</sub>



# Normativa di riferimento

Scopo della norma  Evitare che gli imprenditori italiani corrispondano prezzi di acquisto maggiori rispetto a quelli di mercato, concordando con il fornitore la retrocessione dell'eccedenza.

## Costi black list:

- Spese per acquisti di beni e prestazioni di servizi
- Ammortamenti e minusvalenze
- Perdite su crediti (clienti «black list»)
- Accantonamenti (es: fondo svalutazione crediti vs. clienti «black list»)
- Minusvalenze da cessione di partecipazioni sociali
- Penali, multe, caparre confirmatorie o penitenziali
- Ogni altro componente negativo

# Le condizioni che consentono la deduzione dei costi

Il contribuente italiano alternativamente può dimostrare:

## Il esimente: Business Test

«Le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva»

## Il esimente: Transaction test

«Le operazioni poste in essere all'estero rispondono ad un effettivo interesse economico ed hanno avuto concreta esecuzione»

# Le condizioni che consentono la deduzione dei costi

## **Presupposti:** documenti necessari

- atto costitutivo e statuto sociale;
- certificato di iscrizione al locale registro delle imprese;
- bilanci pubblicati ed eventuali certificazioni di bilancio;
- normativa e delibere disciplinanti gli organi sociali e le loro attività, la nomina di amministratori;
- descrizione dell'attività esercitata;
- copia di fatture delle utenze relative agli uffici ed altri immobili utilizzati;
- contratti di lavoro dei dipendenti con specificazione del luogo di prestazione dell'attività lavorativa e delle mansioni svolte;
- contratti di locazione degli immobili adibiti ad ufficio o ad uso civile o industriale;
- contratti di assicurazione relativi a dipendenti ed uffici;
- estratti dei conti correnti che evidenzino movimentazioni finanziarie relative alle attività esercitate;
- autorizzazioni sanitarie e amministrative relative all'attività e all'uso dei locali.

# Le condizioni che consentono la deduzione dei costi

**Il esimente:**

## **1. Effettivo interesse economico**

Si dimostra la rilevanza ai fini economici della transazione motivando la specificità della stessa in termini di convenienza rispetto a ipotesi alternative.

Esempi:

- Prezzo della transazione;
- Presenza di costi accessori;
- Modalità di attuazione dell'operazione (es: tempi di consegna)
- Impossibilità di acquisire lo stesso prodotto presso altri fornitori;
- Esistenza di vincoli organizzativi /commerciali / produttivi;
- Analisi del mercato.

# Le condizioni che consentono la deduzione dei costi

**Il esimente:**

## **2. Concreta esecuzione**

### **Acquisto di beni**

- Documenti doganali
- Documentazione bancaria attestante il pagamento
- Contratto di fornitura di beni
- Ordine di acquisto, fattura del fornitore o autofattura dell'impresa residente

### **Acquisto di servizi**

- Documenti attestanti il luogo di effettivo svolgimento della prestazione professionale
- Documentazione bancaria attestante il pagamento
- Contratto di fornitura dei servizi
- Documentazione relativa a perizie, relazioni tecniche, pareri, progetti, ricerche e altro

# Le condizioni che consentono la deduzione dei costi

I costi black list:

- ➔ Devono essere segnalati in dichiarazione dei redditi
- ➔ La mancata segnalazione in dichiarazione determina una sanzione pari al 10% dei costi con un minimo di Euro 500 e un massimo di Euro 50.000
- ➔ Sono deducibili se l'imprenditore fornisce le prove delle esimenti
  - ➔ preventivamente con procedura di interpello
  - ➔ su richiesta dell'amministrazione finanziaria, che, prima dell'avviso di accertamento, invita le imprese a dimostrare uno dei requisiti entro 90 giorni.

# Criticità applicative

- Mancanza di progressività (indeducibilità integrale)
- Esimente atipica (criterio dell'economicità)
- Dovrebbe riguardare servizi e non beni

# Novità schema DLgs sulla fiscalità internazionale

Novità previste nello schema di decreto legislativo sulla fiscalità internazionale approvato in data 21.04.2015:

- **Sempre deducibili i costi da fornitori black list se di importo contenuto entro il valore normale;**
- **Scompare la prima esimente (Business Test).**



# Operazioni triangolari e quadrangolari

- Triangolazioni nazionali
- Triangolazioni comunitarie
- Triangolazioni Extra-Ue
- Triangolazioni con lavorazioni
- Quadrangolazioni
- Recenti sentenze e provvedimenti

# Triangolazioni

Operazioni nelle quali contemporaneamente:

- Intervengono 3 operatori economici situati in più Stati;
- I beni sono oggetto di due distinti contratti di cessione;
- Si realizza un unico movimento di beni

# Triangolazioni

## Tre operatori economici



- 1)PRIMO CEDENTE (A):** fornitore materiale dei beni;
- 2)PROMOTORE DELLA TRIANGOLAZIONE (B):** è colui che genera la triangolazione e che effettua due transazioni, una di acquisto e una di vendita;
- 3)DESTINATARIO FINALE DELLA MERCE (C):** è colui che riceve materialmente i beni acquistati dal promotore della triangolazione.

# Triangolazioni

Tipologie

## **1) TRIANGOLAZIONI COMUNITARIE :**

Tre operatori economici appartenenti a tre diversi Paesi Ue;

## **2) TRIANGOLAZIONI INTERNE:**

Due operatori italiani(o dello stesso Paese Ue) e uno solo in un altro Paese Ue;

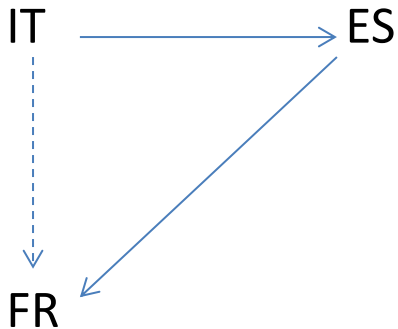
## **3) TRIANGOLAZIONI EXTRA-UE:**

Almeno uno degli operatori economici è residente in un Paese Extra-Ue.

# Triangolazioni Comunitarie

## Caso 1:

IT, primo cedente, vende a ES, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia direttamente dall'Italia i beni a FR, destinatario finale.

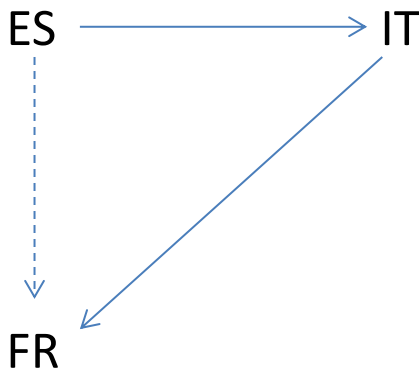


- 1) IT emette fattura a ES senza IVA «non imponibile» art. 41 DL n. 331/1993;
- 2) Compila il modello Intrastat cessioni di beni.

# Triangolazioni Comunitarie

## Caso 2:

IT, promotore della triangolazione, acquista beni da ES, primo cedente, incaricando lo stesso di inviare direttamente dalla Spagna alla Francia i beni ceduti a FR destinatario finale.

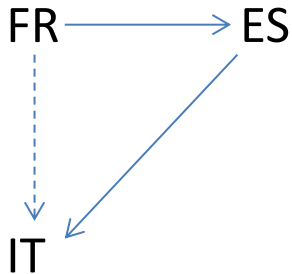


- 1) IT riceve fattura da ES per acquisto intracomunitario, la integra senza imposta richiamando l'articolo 40 c.2, DL N.331/1993, e la annota nel registro acquisti e delle vendite;
- 2) IT emette nei confronti di FR fattura non imponibile art. 41 DL n.331/1993;
- 3) Compila il modello Intrastat cessioni e acquisti di beni.

# Triangolazioni Comunitarie

## Caso 3:

IT, destinatario finale, acquista da ES, promotore della triangolazione e riceve i beni inviati da FR direttamente dalla Francia all'Italia su incarico dell'operatore spagnolo.

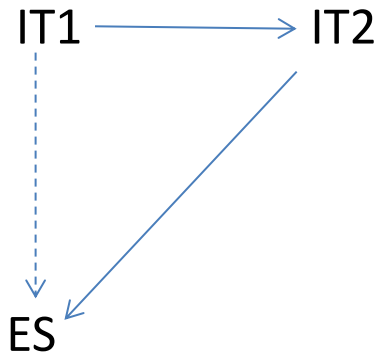


- 1) IT effettua un acquisto intracomunitario in quanto i beni partono da uno Stato membro e sono introdotti in Italia. Pertanto riceve fattura da ES e la integra;
- 2) Compila il modello Intrastat acquisti.

# Triangolazioni interne comunitarie

## Caso 1:

IT1 primo cedente, vende a IT2, promotore della triangolazione e su incarico dello stesso invia direttamente in Spagna i beni a ES.



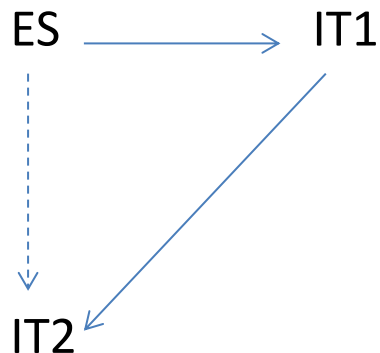
- 1) IT1 emette fattura nei confronti di IT2 non imponibile ai sensi dell'art. 58, co. 1 DL 331/93;
- 2) IT1 non compila il modello Intastat cessioni in quanto è un'operazione interna;
- 3) IT2 riceve la fattura da IT1 oggettivamente non imponibile art. 58,co.1 DL 331/93;
- 4) IT2 emette la fattura nei confronti di ES non imponibile art. 41, co.1 DL 331/93;
- 5) IT2 compila il modello Intrastat cessioni



# Triangolazioni interne comunitarie

## Caso 2:

IT1, promotore della triangolazione, acquista da ES, primo cedente, e fa consegnare i beni direttamente a IT2 in Italia.



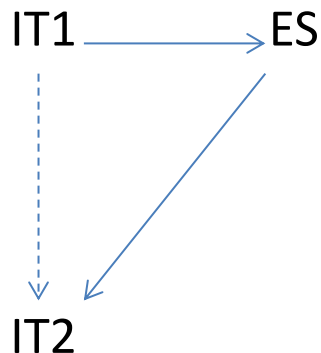
- 1) IT1 effettua un acquisto intracomunitario, riceve la fattura senza imposta da ES, e la integra ai sensi dell'art. 46 DL 331/93;
- 2) IT1 compila l'Intrastat acquisti;
- 3) IT1 emette fattura con Iva per la cessione interna nei confronti di IT2;
- 4) IT2 riceve la fattura con Iva per l'acquisto interno da IT1.

NB: perché si realizzi tale situazione è necessario che la merce venga trasportata o fatta trasportare dalla Spagna da ES o IT1 (sentenza 6.04.2006 Corte di Giustizia causa C-245/04 , sentenza Corte UE 16.12.2010 causa C-430/09).

# Triangolazioni interne comunitarie

## Caso 3:

IT1, primo cedente, vende a ES, promotore della triangolazione e su incarico di quest'ultimo invia direttamente a IT2 i beni che non escono dall'Italia.

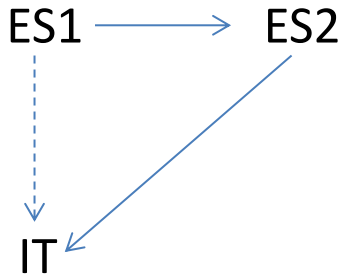


- 1) IT1 effettua una vendita che è assoggettata ad imposta in Italia (la merce non esce dal territorio nazionale), quindi emette fattura con Iva nei confronti del suo cliente ES;
- 2) IT1 non compila il modello Intrastat ;
- 3) IT2 riceve il documento di acquisto da ES senza alcuna imposta ed integra la fattura del cedente spagnolo;
- 4) IT2 non compila il modello Intrastat acquisti.

# Triangolazioni interne comunitarie

## Caso 4:

ES1, primo cedente, vende a ES2, promotore della triangolazione, e su incarico del medesimo invia direttamente in Italia i beni a IT.

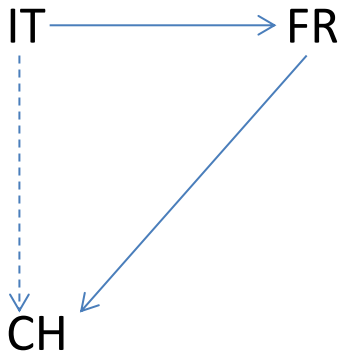


- 1) IT effettua un acquisto intracomunitario, riceve la fattura senza imposta da ES2, la integra a norma dell'art. 46 DL 331/93;
- 2) IT compila il modello Intrastat acquisti

# Triangolazioni Extra-Ue

## Caso 1:

IT, italiano primo cedente, vende a FR francese promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia direttamente dall'Italia i beni a CH, destinatario finale, in Svizzera.

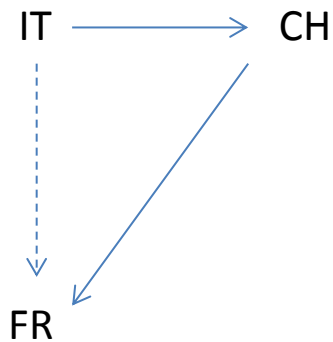


- 1) IT cura trasporto: cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, co. 1 lett. a) DPR 633/72 (Circolare n. 13 del 23.02.1994);
- 2) FR cura il trasporto entro 90 gg dalla consegna: cessione non imponibile art. 8, co. 1, lett. b);
- 3) CH cura il trasporto direttamente dall'Italia: IT emette la fattura nei confronti di FR con Iva;
- 4) IT non compila il modello Intrastat in quanto effettua un'esportazione.

# Triangolazioni Extra-Ue

## Caso 2:

IT, primo cedente, vende a CH, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni a FR direttamente dall'Italia alla Francia.



- 1) IT non effettua una cessione intracomunitaria: il suo cliente CH è un soggetto Extra Ue;
- 2) IT non effettua un'esportazione: la merce è diretta in un altro Stato Ue non in uno Stato Extra UE;
- 3) IT effettua una cessione soggetta a Iva nei confronti di CH

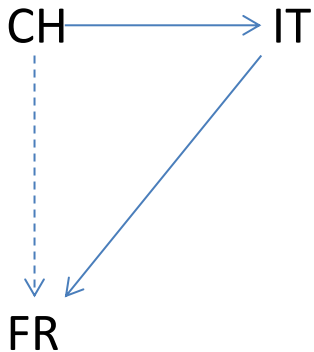
Alternative possibili:

- 1) CH nomina rappresentante fiscale in Italia: si realizza tra IT e il rappresentante fiscale un'operazione non imponibile art. 58, co.1 DL 331/1993;
- 2) CH nomina rappresentante fiscale in Francia: si realizza una cessione intracomunitaria tra IT e il rappresentante fiscale di CH in Francia;
- 3) CH nomina rappresentante fiscale in altro Stato UE: «operazione triangolare comunitaria»

# Triangolazioni Extra-Ue

## Caso 3:

IT, promotore della triangolazione, acquista da CH, primo cedente e ordina di consegnare i beni a FR direttamente dalla Svizzera alla Francia.

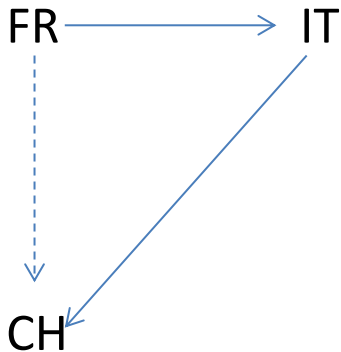


- 1) IT non effettua una cessione intracomunitaria in quanto la merce non parte da uno Stato Ue;
- 2) L'operazione di acquisto e di vendita sono fuori campo Iva art. 7-bis c. 1 DPR 633/72, in quanto avvengono fuori dallo Stato;
- 3) IT non compila il modello Intrastat.

# Triangolazioni Extra-Ue

## Caso 4:

IT promotore della triangolazione, acquista da FR, primo cedente, e fa consegnare i beni a CH direttamente dalla Francia alla Svizzera.



- 1) IT non effettua un acquisto intracomunitario da FR in quanto la merce non ha come destinazione finale uno Stato membro;
- 2) IT effettua una cessione fuori campo Iva, dato che i beni si trovano in Francia;
- 3) IT non compila Intrastat acquisti (art. 7-bis DPR 633/72).

# Triangolazioni con lavorazione

«Lavorazioni triangolari» : Operazioni che coinvolgono tre o più operatori economici di almeno due stati delle UE



Si applicano le stesse regole previste per le «cessioni triangolari»



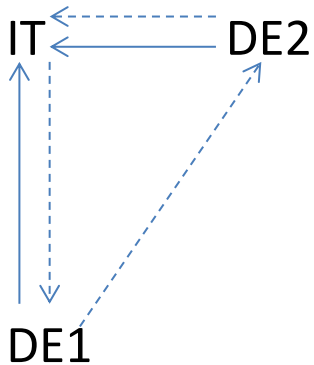
**Differenza:** duplice movimentazione della merce, dal fornitore al lavorante e dal lavorante all'acquirente.



# Triangolazioni con lavorazione

## Caso 1:

IT invia materie prime a DE1 per una lavorazione, e lo incarica di consegnare i semilavorati a DE2 per una successiva trasformazione, sempre per suo conto. Al termine della lavorazione DE2 restituisce in Italia il prodotto finito a IT.

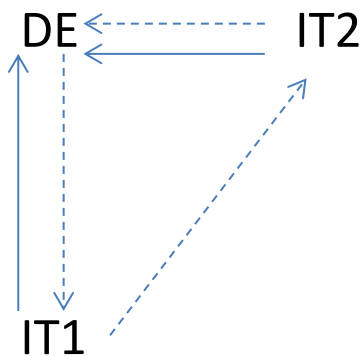


- 1) IT annota in apposito registro (art. 50, co. 5 DPR 633/72) la merce inviata in lavorazione;
- 2) IT invia l'Intra 1-bis delle cessioni compilata solo nella parte statistica ( se presenta il modello con cadenza mensile);
- 3) IT riceve le fatture da DE1 e DE2, senza Iva tedesca, e le integra ai sensi dell'art. 17 DPR 633/72;
- 4) IT invia Intra 2-bis degli acquisti, ai soli fini statistici ( se presenta il modello con cadenza mensile) all'atto della restituzione del prodotto finito da DE2;
- 5) IT invia Intra 2-quater degli acquisti per le fatture di lavorazione ricevute da DE1 e DE2

# Triangolazioni con lavorazione

## Caso 2:

IT1 riceve materie prime per una lavorazione da DE che lo incarica di consegnare il semilavorato a IT2 per una successiva trasformazione al termine della quale quest'ultimo invia il prodotto finito in Germania a DE.



**IT2:** riceve i beni da IT1 ed emette fattura art. 7-ter nei confronti di DE. Invia l' Intra 1-bis delle cessioni ai soli fini statistici (se presenta il modello con cadenza mensile). Invia l'Intra 1-quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso a DE.

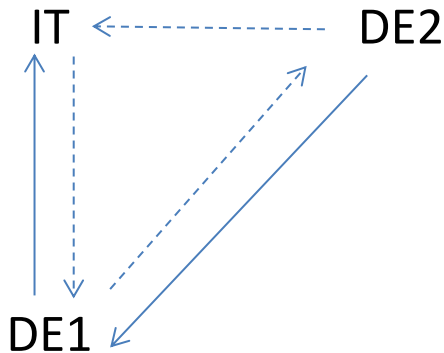
### IT1:

- 1) Annota in apposito registro di lavorazione (art. 50, co. 5 DPR 633/72);
- 2) Invia Intra 2-bis degli acquisti, ai soli fini statistici (se presenta il modello con cadenza mensile);
- 3) Emette fattura nei confronti di DE non soggetta Iva ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72;
- 4) Emette documento di consegna dei beni a IT2, indicando che la merce viene inviata in lavorazione per conto di DE;
- 5) Invia Intra 1-quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso a DE.

# Triangolazioni con lavorazione

## Caso 3:

IT invia materie prime per una lavorazione a DE1 che subappalta la lavorazione a un altro soggetto tedesco DE2, il quale al termine della lavorazione invia il prodotto finito in Italia a IT.

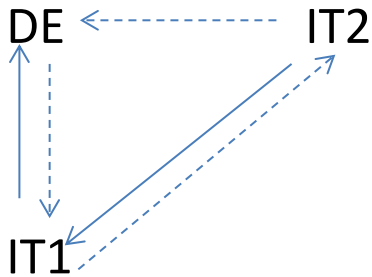


- 1) IT annota in apposito registro la merce inviata in lavorazione a DE1 (art. 50, co. 5 DPR 633/72);
- 2) IT invia Intra1-bis delle cessioni, solo parte statistica ( se presenta il modello con cadenza mensile)
- 3) IT riceve la fattura da DE1 e la integra ai sensi dell'art. 17 DPR 633/72;
- 4) Invia Intra 2-bis degli acquisti ai soli fini statistici per rilevare la movimentazione dei beni ( se presenta il modello con cadenza mensile)
- 5) E l'Intra 2-quater degli acquisti per il servizio ricevuto da DE1.

# Triangolazioni con lavorazione

## Caso 4:

IT1 riceve materie prime per una lavorazione da DE e subappalta una successiva trasformazione ad un altro operatore nazionale IT2, il quale al termine della lavorazione invia il prodotto finito in germania a DE.



**IT2:** riceve la merce da IT1 e la annota in apposito registro. Emette nei confronti di IT1 fattura con applicazione dell'IVA ed invia il prodotto finito in Germania trasmettendo l'Intra1-bis delle cessioni ai soli fini statistici ( se presenta il modello con cadenza mensile)

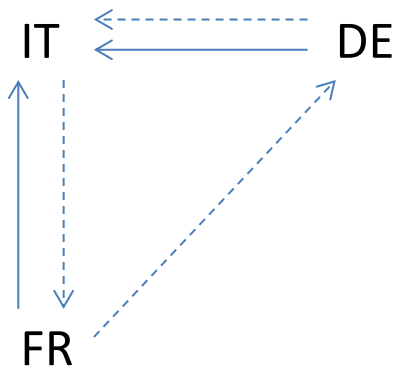
### IT1:

- 1) Riceve la merce e la annota in apposito registro;
- 2) Invia Intra 2-bis degli acquisti ai soli fini statistici (se presenta il modello con cadenza mensile);
- 3) Emette documento di trasporto per la consegna della merce a IT2;
- 4) Emette nei confronti di DE fattura non soggetta art. 7-ter
- 5) Invia Intra 1 –quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso a DE;
- 6) Riceve la fattura da IT2 per la sublavorazione con addebito dell'Iva

# Triangolazioni con lavorazione

## Caso 5:

IT invia materie prime per un'iniziale lavorazione a FR e lo incarica di consegnare in Germania il semilavorato a DE per una successiva lavorazione, al termine della quale quest'ultima invierà il prodotto finito in Italia IT.



- 1) IT annota in apposito registro la merce inviata in lavorazione e invia l' Intra 1-bis delle cessioni nella sola parte statistica ( se presenta il modello con cadenza mensile);
- 2) IT riceve da FR e DE fatture senza addebito di imposta e le integra con Iva ai sensi dell'art. 17
- 3) IT invia l'Intra 2-bis degli acquisti per la sola parte statistica
- 4) IT compila e trasmette anche l'Intra 2 quater degli acquisti per le fatture dei servizi di DE e FR

# Operazioni quadrangolari

«Transazioni a catena»



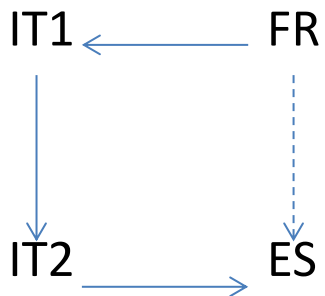
Partecipano operatori in numero superiore a tre dislocati in più stati comunitari.

NB: Tale tipologia di operazioni non gode delle semplificazioni previste per l'operazione triangolare (Circ. Min. 10 giugno 1998 n.145/E)

# Operazioni quadrangolari

## Esempio:

Un operatore italiano (IT1) acquista un bene da un soggetto IVA identificato in Francia (FR) e lo cede ad altro soggetto nazionale (IT2) il quale a sua volta lo rivende ad un operatore spagnolo (ES). I beni dalla Francia vengono inviati direttamente in Spagna.



- IT1 non effettua un acquisto intracomunitario, in quanto i beni non arrivano in Italia. Non può nemmeno rientrare nella «triangolare comunitaria»



Operazione esclusa dal campo applicativo dell'Iva

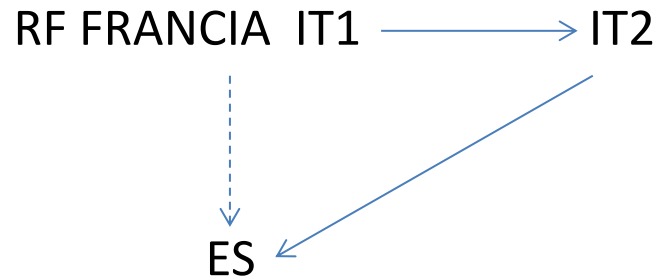
- Il rapporto tra IT1 e IT2 è irrilevante ai fini dell'imposta nazionale in quanto i beni al momento della cessione non si trovano nel territorio dello Stato
- Il rapporto tra IT2 ed ES non costituisce una cessione intracomunitaria di beni, ma assume rilevanza ai fini dell'imposta dovuta in Spagna

# Operazioni quadrangolari

## Soluzioni:

### 1) IT1 nomina un rappresentante fiscale in Francia:

- Il rapporto FR-IT1 viene assoggettato in Francia quale operazione interna;
- Il rapporto IT1-IT2-ES configura un'operazione triangolare comunitaria,



IT2 integra la fattura d'acquisto che riceve dal rappresentante fiscale in Francia di IT1 (art. 40, comma 2), compila Intra acquisti, emette fattura non imponibile art. 41 nei confronti del cliente finale spagnolo e compila Intra cessioni



# Operazioni quadrangolari

## 2) IT2 nomina un rappresentante fiscale in Spagna:

- Nel rapporto FR - IT1 - rappresentante fiscale IT2 in Spagna si configura un'operazione triangolare comunitaria.
- IT1 integra la fattura di acquisto che riceve da FR senza addebito di imposta; Compila elenco Intrastat acquisti; emette fattura non imponibile nei confronti del rappresentante fiscale di IT2 in Spagna; Compila Intrastat cessioni
- Rapporto tra rappresentante fiscale in Spagna di IT2 e l'acquirente finale spagnolo configura una operazione interna tassata in Spagna

# Recenti sentenze e provvedimenti

- **Sentenza Corte di Cassazione, n. 14405 del 25.06.2014**

Per beneficiare della non imponibilità Iva nelle triangolazioni è irrilevante che il trasporto sia stato curato direttamente dal cedente essendo invece necessario che la merce fin dagli accordi contrattuali sia destinata a clienti residenti fuori dal territorio nazionale.

Secondo i giudici di legittimità, ai fini della non imponibilità Iva della triangolazione è rilevante la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentanza documentale, sia stata voluta dalle parti come cessione nazionale finalizzata al successivo trasporto estero.

- **Risoluzione Agenzia delle Entrate 35/E del 13.05.2010**

L'Agenzia delle Entrate non ha tenuto conto dell'orientamento prevalente della Cassazione e continua ad attribuire alle "condizioni di trasporto" e non alla "comune volontà degli originari contraenti", la condizione tassativa e vincolante per provare la regolarità di una triangolazione.

# L'esportatore abituale e il plafond

- Introduzione;
- Status di esportatore abituale;
- Costituzione ed utilizzo del plafond;
- Il plafond libero, vincolato e mobile;
- Lo splafonamento e la regolarizzazione;
- Novità sugli adempimenti dell'esportatore abituale.

# Introduzione

I contribuenti che effettuano, tra l'altro, cessioni all'esportazione ed operazioni assimilate versano in una situazione strutturale di credito Iva.



Ricorrendo determinate condizioni, questi contribuenti, definiti **esportatori abituali**, possono acquistare o importare beni e servizi **senza applicazione dell'Iva**, entro un dato limite annuale (**plafond**).

# Status di esportatore abituale

Status di esportatore abituale (art. 1 DL 746/83)



Ammontare dei corrispettivi relativi alle operazioni internazionali, registrate nell'anno solare precedente, ovvero nei 12 mesi precedenti, **superiore al 10% del volume d'affari**, determinato ai sensi dell'art. 20 DPR 633/72, senza tener conto delle operazioni di cui all'art. 21 co. 6-bis DPR 633/72.

$$\frac{\text{Operazioni internazionali}}{\text{Volume affari}} > 10\%$$

Il contribuente deve aver iniziato l'attività da almeno 12 mesi: termine da intendersi in senso generico come inizio dell'attività d'impresa

# Status di esportatore abituale

Operazioni rilevanti per la verifica dello status di **esportatore abituale**:

Natura della fattispecie	Norma di riferimento
Esportazioni (dirette, a cura del cessionario non residente e triangolari)	Art. 8 co. 1 lett. a) e b) DPR 633/72
Cessioni assimilate alle esportazioni effettuate nell'esercizio dell'attività propria d'impresa	Art. 8-bis co. 1 DPR 633/72
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali effettuati nell'esercizio dell'attività propria d'impresa	Art. 9 co. 1 DPR 633/72
Operazioni con lo Stato del Vaticano e la Repubblica di San Marino	Art. 71 co. 1 DPR 633/72
Operazioni non imponibili in base a trattati e accordi internazionali	Art. 72 DPR 633/72
Cessioni intracomunitarie (dirette e triangolari)	Art. 41 co. 1 e 2 e art. 58 co. 1 DL 331/93
Cessioni di beni prelevati da un deposito IVA, con trasporto in un altro Stato comunitaria o Extra-comunitario	Art. 50-bis co. 4 lett. f) e g) DL 331/93
Margine non imponibile di esportazioni di beni usati o soggetti al «regime del margine»	Art. 37 co. 1 DL 41/95

# Status di esportatore abituale

**Operazioni non imponibili** che non concorrono alla verifica dello status di esportatore abituale:

Tipo di operazioni
cessioni ad esportatori abituali, in base a dichiarazione d'intento
vendite a viaggiatori residenti al di fuori del territorio comunitario
alienazione di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale
prestazioni di servizi escluse e non soggette ad IVA
cessioni di beni nei depositi fiscali autorizzati, qualora la successiva estrazione non costituisca cessione intracomunitaria od esportazione
vendite ad organismi dello Stato per cooperazione
servizi alle agenzie di viaggio, per tratte al di fuori del territorio comunitario
cessioni all'esportazione effettuate a titolo gratuito

# Status di esportatore abituale

Precisazioni:

- anche le **società estere identificate** direttamente o tramite un **rappresentante fiscale** in Italia possono godere dell'agevolazione nel rispetto dei limiti e delle condizioni di legge;
- non possono fruire del beneficio i contribuenti operanti nel settore dell'**agricoltura** che applicano l'imposta con il regime speciale.



# Costituzione ed utilizzo del plafond

Gli acquisti in sospensione d'imposta si possono effettuare entro il limite del **plafond**, costituito dalla somma dei corrispettivi relativi alle predette **operazioni internazionali**, non imponibili, **registrate** ai fini Iva, rispettivamente:

nell'anno solare precedente, se si utilizza il **plafond annuale**

nei 12 mesi precedenti, se si utilizza il **plafond mobile**

Rileva la **data di registrazione** delle operazioni e non l'effettuazione delle stesse e quindi si comprendono **acconti** e **note di variazione**.

Nei casi di **operazioni straordinarie**, il plafond si trasmette.

# Costituzione ed utilizzo del plafond

Note di variazione (Circ. AD 27.02.2003 n.8/D)

## Note di debito

- Se emesse nel corso dell'anno vanno imputate in aumento al plafond disponibile;
- se emesse l'anno successivo, aumento il plafond dell'anno precedente, in cui ha avuto origine l'operazione principale;
- se emesse in epoche ancora successive non rilevano ai fini del plafond.

## Note di credito

- se emesse (o non emesse) lo stesso anno dell'operazione principale, riducono il plafond disponibile per lo stesso anno;
- se emesse (o non emesse) l'anno successivo, diminuiscono il plafond dell'anno dell'operazione principale;
- se emesse (o non emesse) in anni ancora successivi, riducono il plafond disponibile per l'anno dell'operazione principale.

# Costituzione ed utilizzo del plafond

## Operazioni straordinarie

Il diritto ad acquistare beni e servizi in sospensione d'imposta può essere trasferito nel caso di:

- **affitto d'azienda:** il plafond si trasferisce all'affittuario se previsto nel contratto d'affitto e sia comunicato entro 30 giorni all'Ufficio delle Entrate, barrando la casella PL del quadro D del modello di comunicazione variazione dati AA7 (soggetti diversi dalle persone fisiche) o del quadro E del modello AA9 (persone fisiche);
- **fusione** (propria o per incorporazione): l'incorporante o la società risultante dalla fusione, subentra nei rapporti giuridici della società estinta ed eredita anche il relativo plafond. E' necessario barrare la casella PL del quadro D del modello di comunicazione variazione dati AA7;

# Costituzione ed utilizzo del plafond

- **scissione:** la beneficiaria acquisisce il residuo plafond della scissa, previa comunicazione all'Ufficio delle Entrate, tramite il modello comunicazione variazione dati AA7, barrando la casella PL del quadro D;
- **cessione o conferimento d'azienda:** il plafond si trasferisce al cessionario che subentra nei rapporti giuridici del cedente ed è necessario la comunicazione all'Ufficio, barrando la casella PL del quadro D del modello di comunicazione variazione dati AA7 o del quadro E del modello AA9;
- **trasformazione:** il cambiamento riguarda solo la forma giuridica e non incide sullo status di esportatore abituale.

# Costituzione ed utilizzo del plafond

## Lavorazioni di beni in temporanea importazione

- **Beni importati per conto proprio.** I corrispettivi addebitati da una società ai propri clienti, a fronte dell'esportazione di beni ottenuti dalla lavorazione (anche eseguita da terzi per conto dell'importatore) di merci acquistate in regime di **temporanea importazione** (c.d. perfezionamento attivo) non sono imponibili IVA ai sensi dell'art. 8 c.1 lett a) DPR 633/72 e concorrono alla formazione del plafond (Ris. 109/E del 20 agosto 1998).
- **Beni importati per conto terzi.** Un'impresa italiana introduce in temporanea importazione delle merci di proprietà di un non residente e dopo la lavorazione, riesporta il prodotto finito all'estero: il corrispettivo della lavorazione (se il committente è soggetto passivo) è fuori campo Iva ai sensi dell'art. 7-ter e non concorre alla formazione del plafond

# Costituzione ed utilizzo del plafond

## Invio di merci all'estero per la lavorazione

Nel caso di **temporanea esportazione** oppure di **un'esportazione definitiva senza passaggio di proprietà**, dei beni da sottoporre a perfezionamento passivo:

➡ l'esportazione doganale non rileva ai fini Iva e plafond

Se si avesse **un'esportazione definitiva con passaggio di proprietà** (anche senza un formale atto di compravendita e anche in caso di compensazione finanziaria):

➡ l'esportazione doganale rileva ai fini della formazione del plafond

# Costituzione ed utilizzo del plafond

## Cessione di beni già inviati in Paesi Extra UE

Le cessioni di beni già inviate in precedenza concorrono alla formazione del plafond quando:

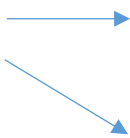
- avvengono nell'ambito di un'operazione di **consignment stock**;
- l'invio dei propri beni in Paesi extra UE, presso un deposito di proprietà della controllata che lo ha locato all'esportatore, è effettuato in **regime di franco valuta** per essere **successivamente ceduti** al cliente extra UE in virtù dell'originario impegno contrattuale.



L'esportazione si intende conclusa nel momento in cui le merci vengono prelevate dall'acquirente e fatturate dal fornitore.

# Costituzione ed utilizzo del plafond

## Utilizzo del plafond

Il plafond può essere utilizzato per **qualsiasi acquisto** di beni o servizi, ad **eccezione** di  terreni e fabbricati  
beni e servizi oggettivamente esclusi dalla detrazione dell'IVA e non inerenti.

Attenzione nel caso di soggetti con **pro-rata**.



# Costituzione ed utilizzo del plafond

## Momento di utilizzo del plafond

Non si tiene conto della registrazione delle fatture di acquisto o delle bollette doganali di importazioni ma rileva




momento di «**effettuazione**»  
delle operazioni di acquisto o di importazione

- 1) Per gli acquisti di beni e servizi all'interno dello Stato: momento impositivo determinato ai sensi dell'art. 6 DPR 633/72;
- 2) Per le importazioni di beni: momento in cui sorge l'obbligazione tributaria ovvero accettazione della dichiarazione doganale.

# Costituzione ed utilizzo del plafond

## Triangolazioni

In base all'art. 8 comma 2, del DPR 633/72, i cessionari che intervengono in un'operazione di **triangolazione** possono avvalersi di:



**Plafond vincolato:** pari all'ammontare del costo di acquisto di beni o all'importo addebitato dal committente al commissionario. Deve essere utilizzato per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei **sei mesi successivi** alla loro consegna.

**Plafond libero:** pari alla differenza tra l'ammontare dell'esportazione effettuata e l'importo del plafond vincolato.

# Il plafond libero e il plafond vincolato: esempio

Cessione intracomunitaria in triangolazione:

- ITA1 vende a ITA2 merce per Euro 20.000;
- ITA2 cede a sua volta merce a FR per Euro 22.000;
- la merce è consegnata in Francia da ITA1 su incarico di ITA2;
- ITA1 dispone di un plafond di Euro 20.000, liberamente utilizzabile;
- ITA2 dispone di un duplice plafond:
  - ➔ Euro 2.000 (differenza tra il corrispettivo dei beni ceduti e quello dei beni acquistati) liberamente utilizzabile;
  - ➔ Euro 20.000 (corrispettivo dei beni acquistati) ad utilizzo vincolato.

# Il plafond fisso: esempio

La società Beta S.p.A. utilizza il meccanismo del plafond fisso. Nell'anno n la società ha effettuato e registrato le seguenti operazioni:

- Operazioni imponibili Iva ordinaria Euro 655.000
- Esportazioni dirette (art. 8, lett. a) Euro 150.000

Il volume d'affari della Beta S.p.A. nell'anno n è pari ad Euro 805.000. Il 10% del volume d'affari è Euro 80.500.

La società Beta S.p.A. è esportatore abituale nell'anno n+1 e il plafond disponibile all'inizio dell'anno è pari ad Euro 150.000.

# Il plafond fisso: esempio

Utilizzo del plafond fisso:

Mese	Acquisti interni	Importazioni	Progressivo utilizzo
Gennaio	15.500	11.500	27.000
Febbraio	25.000	15.000	67.000
Marzo	35.000	3.000	105.000
Aprile	40.500	4.500	150.000
Maggio			



A questo punto il plafond disponibile è totalmente utilizzato

# Il plafond mobile: esempio

## Plafond mobile

➡ con il plafond mobile, si assume come ammontare di riferimento, quello dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei 12 mesi precedenti;

➡ ai fini della determinazione del plafond disponibile in ogni mese, si assume l'ammontare delle esportazioni registrate nei 12 mesi precedenti al netto delle utilizzazioni progressive del plafond

# Il plafond mobile: esempio

Una società che utilizza il metodo del plafond mobile, deve verificare il proprio volume d'affari mensile, il volume d'affari dei 12 mesi precedenti, le operazioni effettuate che generano plafond del mese e dei 12 mesi precedenti, il plafond disponibile a inizio mese e le utilizzazioni del plafond.

Mese	Volume d'affari rettificato del mese	Volume d'affari rettificato 12 mesi precedenti	Operazioni che generano plafond del mese	Operazioni che generano plafond nei 12 mesi precedenti	Plafond disponibile ad inizio mese	Utilizzo plafond: acquisti interni, import, intra	% verifica status esportatore e (b/a)

# Il plafond mobile: esempio

La società Gamma S.r.l. detiene un plafond disponibile per il mese di febbraio anno n+1 di 200, formatosi a seguito delle esportazioni fatte nei 12 mesi precedenti per i seguenti importi:

- Febbraio anno n: 22
- Marzo anno n: 16
- Aprile anno n: 11
- Maggio anno n: 5
- Giugno anno n: 10
- Luglio anno n: 34
- Agosto anno n: 33
- Settembre n anno : 14
- Ottobre n anno : 15
- Novembre n anno : 6
- Dicembre n anno : 25
- Gennaio anno n+1: 9



# Il plafond mobile: esempio

Inoltre, la società Gamma S.r.l. ha effettuato nei mesi di febbraio, marzo e aprile anno n+1 esportazioni rispettivamente per 15,7 e 0.

Ne consegue che il plafond disponibile per il mese di marzo anno n+1 è esattamente pari a 15, in conseguenza del seguente calcolo:  $(200 - 22 + 15) - (200 - 22) = 193 - 178 = 15$ .

Nel successivo mese di aprile anno n+1 sarà disponibile un plafond di 22, così determinato:  $(193 - 16 + 7) - (178 - 16) = 184 - 162 = 22$ .

Ipotizzando nel mese di aprile anno n+1 un utilizzo per 20, nel successivo mese di maggio anno n+1, sarà disponibile un plafond di 2, così determinato:  $(184 - 11 + 0) - (162 + 20 - 11) = 173 - 171 = 2$ .

# Variazione del metodo di determinazione del plafond

La scelta del metodo va fatta in sede di invio della prima dichiarazione d'intento. Il cambio del metodo di determinazione del plafond si può effettuare solo all'inizio di ogni anno solare.



## **Passaggio del plafond fisso al plafond mobile:**

Non sorgono particolari problemi perché coincidono i due periodi di riferimento e l'ammontare del plafond è quello delle operazioni registrate nell'intero anno precedente.

## **Passaggio dal plafond mobile al plafond fisso:**

Il plafond disponibile all'inizio dell'anno è pari al plafond che sarebbe risultato disponibile per il mese di gennaio se si fosse mantenuto il metodo mobile (RM n. 77 del 6 marzo 2002).

# Lo splafonamento e la regolarizzazione

L'esportatore abituale che abbia erroneamente acquistato o importato beni e servizi senza applicazione dell'imposta oltre il plafond (c.d. splafonamento), qualora voglia **sanare** la violazione, può seguire **alternativamente** una delle seguenti procedure:

Emissione d'**autofattura** e versamento dell'imposta, con sanzioni e interessi

Regolarizzazione in sede di **liquidazione periodica** tramite l'emissione di un'autofattura e versamento dell'imposta con sanzioni e interessi in F24

Richiesta al fornitore di emissione di **fattura integrativa**, e versamento da parte dell'acquirente dell'imposta con sanzioni e interessi

# Lo splafonamento e la regolarizzazione

La **sanzione** prevista oscilla dal 100 al 200% dell'imposta evasa ed è a carico dell'esportatore abituale.

E' possibile sanare spontaneamente la violazione tramite il **ravvedimento operoso**, che è utilizzabile sia che lo splafonamento si riferisca ad acquisti interni che ad importazioni (circolare n. 23/99: il ravvedimento è praticabile anche il superamento del plafond in occasione di un'importazione, ma è necessario contattare la Dogana per la procedura).

# Adempimenti dell'esportatore abituale

L'**esportatore abituale** che intende usufruire del regime di acquisto senza l'applicazione dell'imposta deve inviare al proprio fornitore prima di effettuare l'acquisto una



## DICHIARAZIONE D'INTENTO

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 12/12/2014 è stato approvato il nuovo modello di dichiarazione d'intento.

Il nuovo modello contiene i seguenti dati:

- I dati anagrafici del richiedente e dell'eventuale rappresentante firmatario;
- La dichiarazione d'intento;
- I dati del destinatario;
- La firma del richiedente;
- I dati relativi al plafond e l'impegno alla trasmissione telematica.

# Adempimenti dell'esportatore abituale

## Procedura obbligatoria dal 12 febbraio 2015:

1. L'esportatore abituale trasmette telematicamente all' Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento;
2. La dichiarazione unitamente alla ricevuta telematica dell' Agenzia delle Entrate viene consegnata dall'esportatore abituale al fornitore;
3. Il fornitore emette la fattura senza applicazione dell'Iva **soltanto dopo il riscontro telematico dell'avvenuta presentazione all' Agenzia delle Entrate**. Il riscontro potrà essere effettuato sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) in un'area appositamente dedicata oppure nel proprio cassetto fiscale;
4. Il fornitore riepiloga nella dichiarazione IVA annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.