



Camera di Commercio
Cremona



Novità del decreto internazionalizzazione

Dott. Alberto Perani

Novità decreto internazionalizzazione

Decreto legislativo sulla internazionalizzazione n° 147 del 14 settembre 2015:

- ➡ pubblicato in Gazzetta Ufficiale n°220 del il 22 settembre 2015;
- ➡ entrata in vigore il 07 ottobre 2015;
- ➡ all'art. 5 prevede un'importante novità in merito alla deducibilità dei costi black list, stravolgendo l'art. 110 comma 10 del TUIR, già a partire dal periodo d'imposta 2015.

Art. 110 comma 10 del TUIR

Normativa previgente	Normativa attuale
<ul style="list-style-type: none">• Presunzione legale relativa di fittizietà delle operazioni commerciali realizzate con soggetti aventi sede in un paradiso fiscale.• L'impresa residente poteva fornire la prova contraria tramite una delle seguenti esimenti, alternative tra loro:<ul style="list-style-type: none">- il fornitore estero ha un'attività economica effettiva;- le operazioni estere corrispondono ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione.	<ul style="list-style-type: none">• I costi black list sono automaticamente deducibili, purché:<ul style="list-style-type: none">- a fronte di operazioni ovviamente intercorse;- nei limiti del loro valore normale.• E' stata eliminata la prima esimente.• Al fine di poter dedurre la parte di costo eccedente il valore normale, permane la seconda esimente, cioè la dimostrazione che le operazioni intercorse rispondano ad un effettivo interesse economico.

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.

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



Territorialità dell'Iva

(art. 7 e seguenti D.P.R. 633/72)

Dott. Alberto Perani

Territorio e definizioni

Art. 7 lett. a) DPR 633/72



Territorio dello Stato (o Stato)



Territorio della Repubblica Italiana

Esclusioni: Livigno, Campione d'Italia e acque italiane del Lago di Lugano.

Territorio e definizioni

Art. 7 lett. b) DPR 633/72



Territorio della Comunità



Territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

Esclusioni:

- il Monte Athos per la Grecia;
- l'isola di Helgoland ed il territorio di Busingen per la Germania;
- i Dipartimenti d'Oltre Mare (Dom) ed i Territori d'Oltre Mare (Tom) per la Francia;
- Ceuta, Melilla e le Isole Canarie per la Spagna;
- le Isole Aland per la Finlandia;
- le isole Faroer e la Groenlandia per la Danimarca;
- le Antille per l'Olanda;
- le isole del Canale (Jersey, Guernsey, Brechou, Great Sark, Hern, Jethou e Lihou);
- Gibilterra;
- le zone nord-orientali della Repubblica di Cipro, sulle quali il Governo della Repubblica di Cipro non esercita alcun controllo effettivo (C.M. 5 agosto 2004, n. 39/E) (all. a, all. b)

Vi è da segnalare la presenza di due territori che, solamente ai fini Iva, sono da considerarsi Unione europea, ossia:

- il Principato di Monaco, compreso nel territorio della Francia;
- l'Isola di Man, compresa nel territorio dell'Inghilterra o dell'Irlanda del Nord;
- le zone di Akrotiri e Dhekelia, comprese nel territorio di Cipro, ma sottoposte alla sovranità del Regno Unito.

Soggetto passivo

Art. 7 lett. d) DPR 633/72



Per «**soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato**» si intende:

- un **soggetto passivo**
 - domiciliato nel territorio dello Stato
 - o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero
- una **stabile organizzazione** nel territorio dello Stato di un soggetto domiciliato e residente all'estero, **limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute.**
- Per i soggetti **diversi dalle persone fisiche** (società, enti, organismi pubblici e privati, ecc.) si considera:
 - domicilio il luogo in cui si trova la sede legale;
 - residenza quello in cui si trova la sede effettiva

Territorialità cessione di beni

Art. 7-bis DPR 633/72



*«Le cessioni di beni.. si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto **beni immobili** ovvero **beni nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione** esistenti nel territorio dello stesso*

*ovvero **beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto**»*

Territorialità cessione di beni

Sono beni :

- **nazionali** quelli prodotti in Italia ;
- **nazionalizzati** quelli importati definitivamente (cioè con pagamento dell'Iva e dei dazi) in Italia;
- **comunitari** quelli prodotti in altro Stato Ue o in esso importati definitivamente da Paese Extra-Ue;
- in **regime di temporanea importazione** quelli provenienti da Stato Extra-Ue temporaneamente introdotti in Italia per essere lavorati e successivamente inviati fuori Ue.

Territorialità prestazioni di servizi

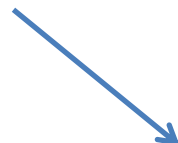
Art.7-ter DPR 633/72



Prestazioni di servizi
«generiche»



B2B



B2C



Paese del committente



Paese del prestatore

Territorialità prestazioni di servizi

Status di soggetto passivo (art. 7-ter, co. 2 DPR 633/72)

- Gli esercenti attività di impresa, arti o professione;





Persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni di servizi ricevute nello svolgimento dell'attività di impresa o di arte e professione

- Gli Enti, le associazioni e le altre organizzazioni, di cui all'art. 4, co.4 DPR 633/72, anche quando agiscono al di fuori dell'attività commerciale o agricola;
- Gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva.

Territorialità prestazioni di servizi

Obbligo di fatturazione

art. 21 co. 6-*bis* DPR 633/72

- «cessioni di beni e prestazioni di servizi diverse da quelle di cui all'art. 10, nn. da 1) a 4) e 9), DPR 633/72 effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in altro Stato Ue»  **dicitura «INVERSIONE CONTABILE»;**
- «cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dalle UE (art. da 7-bis a 7-quinquies DPR 633/72)»  **dicitura «NON SOGGETTA»**

Territorialità prestazioni di servizi

**Momento impositivo e
di emissione della fattura**

Servizi generici art. 7-ter DPR 633/72



- Momento di ultimazione della prestazione;
- Se di carattere periodico o continuativo alla data di maturazione dei corrispettivi, salvo eventuale pagamento anticipato.

Territorialità prestazioni di servizi

Assolvimento dell'imposta da parte del
cessionario-committente

Casistica	Soggetto che applica Iva	Tecnica
Prestazioni di servizi ricevuta da un soggetto Extra Ue, territorialmente rilevante in Italia	Operatore Iva italiano	Autofattura
Prestazioni di servizi ricevute da un soggetto UE, territorialmente rilevante in Italia	Operatore Iva italiano	Integrazione

Territorialità prestazioni di servizi

Deroghe ai servizi generici

- Art. 7- quater
- Art. 7-quinquies
- Art. 7-sexies
- Art. 7-septies

DEROGHE ASSOLUTE

DEROGHE B2C

Territorialità prestazioni di servizi

Art. 7-*quater* – Deroghe assolute

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

Territorialità prestazioni di servizi

Art. 7-*quater* – Deroghe assolute

Servizi relativi a immobili

(perizie, prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero, le concessioni di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione ed all'esecuzione dei lavori immobiliari)

Resi a:

- Soggetto passivo
- Non soggetto passivo Iva
(art. 7-*quater* lett. a))



Criterio luogo dove è situato l'immobile

Territorialità prestazioni di servizi

Art. 7-quater – Deroghe assolute

Servizi di trasporto passeggeri

Resi a:

- Soggetto passivo;
- Non soggetto passivo Iva (art. 7-quater lett. **b**))



Criterio proporzione a distanza
percorsa nel territorio dello Stato
(Circolare Ade n. 37/E
29.07.2011)

Trasporto marittimo
internazionale:
5% di ogni singolo
trasporto

Trasporto aereo
internazionale: 38%
dell'intero tragitto
del singolo volo

Territorialità prestazioni di servizi

Art. 7-*quater* – Deroghe assolute

Servizi di **ristorazione/catering**
(art. 7-*quater* lett. c))

Resi a:

- soggetto passivo
- non soggetto passivo



Criterio luogo di esecuzione
del servizio

Servizi di ristorazione/catering
resi a bordo di navi, aerei, treni in
un trasporto intracomunitario
(art. 7-*quater* lett. d))

Resi a:

- soggetto passivo
- non soggetto passivo



Criterio luogo di partenza
del trasporto

Territorialità prestazioni di servizi

Art. 7-quater – Deroghe assolute

Servizi di locazione, leasing, noleggio, a breve termine di un mezzo di trasporto (art. 7-quater lett. e))

Resi a:

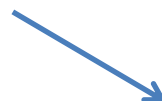
- Soggetto passivo
- Non soggetto passivo Iva



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



SOGGETTI a IVA se:



messi a disposizione in Italia e utilizzati nella Ue

messi a disposizione in extra Ue e utilizzati in Italia

Territorialità prestazioni di servizi

Art. 7-*quinques* – Deroghe assolute

Attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni:

- servizi organizzatori di tali attività;
- servizi accessori.



B2C: criterio luogo materiale esecuzione



B2B: criterio del committente

Servizi per accesso a manifestazioni artistiche culturali, sportive, scientifiche, educative, ricreative, simile e servizi accessori



B2B/B2C
Criterio luogo materiale esecuzione

Territorialità prestazioni di servizi

Art. 7-sexies – Deroghe relative

Disposizioni speciali relative a talune prestazioni di servizi rese a committenti NON soggetti passivi

lett. a)	Intermediazioni	Se è in Italia luogo dell'operazione intermediata
lett. b)	Trasporti non comunitari di beni	In proporzione alla distanza percorsa
lett. c)	Trasporti comunitari di beni	Se è in Italia il luogo di partenza del bene
lett. d)	Lavorazione di beni, prestazioni accessorie ai trasporti, ecc.	Se eseguite in Italia
lett. e)	Noleggio non a breve di mezzi di trasporto (non imbarcazioni)	Se committente è domiciliato in Italia o ivi residente senza domicilio all'estero, se l'utilizzo è in Italia
lett. f)	Servizi prestati tramite mezzi elettronici e-commerce diretto	Dal 01.01.2015 se resi a soggetti stabiliti in Italia
lett. g)	Servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione	Dal 01.01.2015 se resi a soggetti stabiliti in Italia

Territorialità prestazioni di servizi

Art. 7-septies – Deroghe relative

Servizi fuori campo Iva se resi a NON soggetti passivi Stabiliti in Extra Ue

lett. a)	Licenze, diritti d'autore, ecc..
lett. b)	Pubblicità
lett. c)	Consulenza tecnica o legale e elaborazione dati
lett. d)	Prestazioni bancarie/assicurative. Ecc.
lett. e)	Messa a disposizione del personale
lett. f)	Locazione/noleggio di beni diversi dai mezzi di trasporto
lett. g)	Accesso a sistemi di gas o energia elettrica
lett. h)	Telecomunicazione e teleradiodiffusione (la presente lettera è stata soppressa dall'art. 1 D.Lgs. N.42 del 31.03.2015 con decorrenza 03.05.2015. Dal 01.01.2015 FCI se rese a soggetto Ue o soggetto passivo extra-Ue)
lett. i)	Servizi prestati per via elettronica (la presente lettera è stata soppressa dall'art. 1 D.Lgs. N.42 del 31.03.2015 con decorrenza 03.05.2015. Dal 01.01.2015 FCI se rese a soggetto Ue o soggetto passivo extra-Ue)
lett. l)	Servizi inerenti l'obbligo di esercizio o meno delle predette attività

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

Commercio elettronico diretto: disciplina Iva dal 2015

Fatturazione:

Art. 1 del D.Lgs n.42/2015



Modifica dell'art. 22 DPR 633/72
Aggiunto co. 6-ter



Prevede **l'esonero dall'obbligo di fatturazione** per i servizi relativi al commercio elettronico diretto resi a privati (salvo se espressamente richiesta)

NOTA BENE: Esonero anche dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi (D.M. del 27.10.2015 pubblicato sulla G.U. n.263 del 11.11.2015).

Casi pratici

- Spese sostenute da parte di una società, facente parte di un gruppo, per l'acquisizione di servizi il cui costo poi è riaddebitato ad altre imprese del gruppo.



Mandato senza rappresentanza

Il riaddebito del costo all'interno dei rapporti tra mandante e mandatario non muta la natura del costo stesso, il quale mantiene la configurazione che lo stesso ha nei rapporti tra mandatario e terzo realizzando una sorta di omologazione tra il costo sostenuto e quello riaddebitato.



Territorialità dell'Iva del servizio deve essere valutata alla luce dell'omologazione oggettiva del servizio riaddebitato.

Casi pratici

- Un'impresa individuale effettua lavori di ristrutturazione di immobili in Svizzera. Come devono essere fatturate queste prestazioni?

Emissione di fattura con l'indicazione
«Operazione non soggetta»
art. 7-quater DPR 633/72

Casi pratici

- Una società italiana che partecipa alla fiera di Francoforte acquista una serie di «pass» per l'accesso alla fiera. Acquista inoltre lo spazio in uno stand per esporre i propri prodotti. Come vanno considerati tali servizi?

Dal 2011

Acquisto dei «pass» per l'accesso alla fiera:
criterio del luogo di svolgimento della fiera
IVA tedesca

La locazione dello stand: criterio del
luogo di stabilimento del committente
applicazione del reverse-charge

Casi pratici

- Una società francese effettua in Germania la riparazione di un macchinario su incarico di una società italiana e al termine dei lavori il macchinario resta in Germania. In quale Paese la lavorazione è soggetta ad Iva?

La prestazione è soggetta ad Iva in Italia
(art. 7-ter DPR 633/72) in quanto il committente è
stabilito in Italia



Camera di Commercio
Cremona



Rappresentante fiscale e identificazione diretta

Art. 17 co. 3 DPR 633/72

Dott. Alberto Perani

Debitore d'imposta (art. 17 DPR 633/72)

L'imposta sul valore aggiunto è dovuta dai soggetti che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi imponibili ad eccezione delle ipotesi in cui l'imposta è dovuta dal cliente, soggetto passivo d'imposta, attraverso l'istituto dell'inversione contabile (o «reverse charge» o «autofattura»).

E' debitore d'imposta:



Il soggetto residente in Italia.



Il soggetto non residente nel territorio dello Stato nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti che operano in Italia e che ivi effettuano, direttamente operazioni IVA imponibili.

Rappresentante fiscale e identificazione diretta

La nomina è obbligatoria quando il soggetto non residente pone in essere, in Italia, cessioni di beni o prestazioni di servizi:

- ➔ *nei confronti di soggetti che agiscono in qualità di privati consumatori;*
- ➔ *nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia (es: prestazioni su immobili siti in Italia);*
- ➔ *quando imposta da specifiche esigenze della disciplina sugli scambi intracomunitari, quali ad esempio vendite a distanza al di sopra della soglia di Euro 35.000, introduzione di beni nei depositi Iva (art. 50-bis DPR 633/72), alcuni casi di operazioni triangolari o quadrangolari.*

Rappresentante fiscale e identificazione diretta

- La nomina del rappresentante fiscale o l'identificazione diretta in Italia di un soggetto non residente non fanno perdere allo stesso lo *status* di soggetto estero, che mantiene, ai fini della territorialità, la sua domiciliazione e lo stabilimento all'estero. Non hanno quindi rilevanza sostanziale sulla natura e sul luogo di effettuazione dell'operazione.
- Identificazione diretta e rappresentante fiscale sono alternativi. Pertanto i soggetti non residenti non possono avvalersi contemporaneamente di un rappresentante fiscale e identificarsi direttamente. E' possibile per i soggetti con rappresentante fiscale chiudere la partita iva e successivamente identificarsi direttamente.

Rappresentante fiscale, identificazione diretta e stabile organizzazione

- Rappresentante fiscale e identificazione diretta non comportano soggettività passiva anche ai fini delle imposte dirette, che si ha solamente in presenza di stabile organizzazione in Italia, ma consentono al sistema di assicurare il controllo «della soggettività passiva d'imposta ai fini IVA in capo al soggetto estero».
- La presenza di stabile organizzazione in Italia (ai fini Iva) di un soggetto non residente esclude allo stesso la possibilità di identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale.

Rappresentante fiscale (art. 17 c.3 DPR 633/72)

La nomina del rappresentante fiscale deve risultare:

- ➔ da atto pubblico oppure,
- ➔ da scrittura privata autenticata oppure,
- ➔ da lettera annotata in un apposito registro presso l'Ufficio Iva competente in relazione al domicilio fiscale del rappresentante fiscale stesso,

e deve essere comunicata all'altro contraente in data anteriore all'effettuazione dell'operazione.

Rappresentante fiscale (art. 17 c.3 DPR 633/72)

Il rappresentante fiscale di un soggetto estero può essere una persona fisica residente in Italia ovvero una persona giuridica con sede in Italia.

Ris. AE 4 marzo 2002 n. 66/E:

- ➔ Lo stesso soggetto italiano può essere rappresentante fiscale di più operatori esteri e possedere tanti numeri di partita IVA quanti sono i soggetti rappresentati.
- ➔ Un soggetto estero può avere un solo rappresentante fiscale in Italia.

Rappresentante fiscale (art. 17 c.3 DPR 633/72)

Il contribuente non residente che abbia nominato in Italia il rappresentante fiscale deve:



produrre la dichiarazione di inizio attività presso l'Agenzia delle Entrate (modello AA7 oppure modello AA9)



richiedere l'attribuzione del numero di partita IVA.

Rappresentante fiscale (art. 17 c.3 DPR 633/72)

- Il contribuente estero, tramite il proprio rappresentante fiscale, deve adempiere tutti gli **obblighi** previsti dalla disciplina Iva:
 - emettere e registrare le fatture attive;
 - annotare le fatture passive;
 - eseguire le liquidazioni periodiche;
 - presentare la dichiarazione annuale;
 - effettuare i versamenti dell'imposta.
- Il rappresentante fiscale ha anche tutti i **diritti** derivanti dall'applicazione del tributo (ad esempio i rimborsi).

Rappresentante fiscale (art. 17 c.3 DPR 633/72)

Le **fatture emesse** da operatori italiani nei confronti di soggetti non residenti con l'intervento del rappresentante fiscale nominato prima dell'effettuazione dell'operazione devono riportare la denominazione del soggetto estero e l'identificazione del rappresentante.

Ris. N. 301/E del 12 settembre 2002:

- ➔ il rappresentante fiscale di un soggetto non residente non può portare in detrazione l'IVA risultante da fatture emesse direttamente a favore del soggetto estero in data anteriore alla sua nomina;
- ➔ il non residente, potrà richiedere il rimborso dell'IVA ai sensi degli articoli 38-bis2 e 38-ter DPR 633/72.

La norma è molto discussa. Esempio: sentenza Corte di giustizia del 21 ottobre 2010 relativa alla causa C-385/09.

Rappresentante fiscale (art. 17 c.3 DPR 633/72)

Risoluzione 21/E del 20 febbraio 2015:

- ➔ Per una cessione di beni, già presenti nel territorio nazionale, effettuata nei confronti di un soggetto passivo Iva residente in Italia, dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero non residente, la fattura emessa esclusivamente con l'indicazione della partita Iva italiana non è da considerarsi rilevante ai fini Iva
- ➔ Deve essere pertanto richiesta la fattura emessa direttamente dal fornitore estero.

Rappresentante fiscale (art. 17 c.3 DPR 633/72)

Segue...

- Soggetto estero non residente UE con rappresentante fiscale in Italia:
 - ➔ il soggetto passivo UE emette fattura al cliente finale italiano che provvederà alla registrazione con il meccanismo dell'integrazione e quindi assolverà tutti gli obblighi Iva.
Il rappresentante fiscale può emettere comunque fattura, per esigenze interne, che sarà però non rilevante ai fini Iva.
- Soggetto estero non residente Extra UE con rappresentante fiscale in Italia:
 - ➔ il cliente finale assolverà gli obblighi Iva mediante l'emissione di un'autofattura.

Rappresentante fiscale (art. 17 c.3 DPR 633/72)

Responsabilità del rappresentante fiscale



Il rappresentante fiscale **risponde in solido** con l'operatore estero, per tutte le operazioni territorialmente rilevanti nello Stato, con esclusione, delle operazioni poste in essere direttamente dal soggetto non residente che non risultino effettuate in Italia, ai sensi dell'articolo 7 DPR 633/72.

Rappresentante fiscale «leggero»

Art. 44 comma 3, DL 331/93



Se un operatore comunitario effettua in Italia esclusivamente operazioni attive e passive non imponibili, esenti, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell'imposta, è prevista la figura del **Rappresentante fiscale «leggero»**.

Il rappresentante emette solo le fatture per le operazioni effettuate e presenta i modelli Intrastat ed è escluso dagli obblighi riguardanti la registrazione e la presentazione della dichiarazione annuale Iva.



Tale semplificazione viene meno con l'effettuazione della prima operazione attiva o passiva che comporti il pagamento dell'imposta o il relativo recupero.

Identificazione diretta

art. 17 co. 3 e art. 35-ter DPR 633/72

La Direttiva comunitaria n. 2000/65/E, prevede che ogni Paese membro debba consentire l'identificazione diretta agli operatori comunitari residenti in un altro Stato appartenente all'U.E. per assolvere gli obblighi IVA in caso di operazioni effettuate nel territorio di tale Stato.



- Possono quindi avvalersi dell'identificazione diretta solo i soggetti non residenti che esercitano attività di impresa, arte o professione in altro Stato membro della UE.
- Invece coloro che risiedono in un paese terzo devono attendere uno specifico accordo di cooperazione amministrativa tra lo Stato italiano e il loro paese.

Identificazione diretta

art. 17 co. 3 e art. 35-ter DPR 633/72

Chi intende avvalersi dell'identificazione diretta ai fini IVA in Italia, **prima di effettuare qualsiasi operazione rilevante**, deve presentare al Centro operativo di Pescara il **modello ANR/3** (Prov. AE 28 dicembre 2009), e disponibile sul sito Internet www.agenziaenetrade.gov.it.

La presentazione può avvenire:

- direttamente al citato ufficio
- con raccomandata postale, allegando copia del documento di identificazione del dichiarante, nonché la certificazione attestante la qualifica di soggetto passivo IVA nello Stato di appartenenza.

Si utilizza lo stesso modello anche in caso di variazione dati o di cessazione dell'attività e va presentato entro 30 giorni (anche in via telematica).

Identificazione diretta

art. 17 co. 3 e art. 35-ter DPR 633/72

Il soggetto non residente, ai fini del rilascio del codice fiscale/partita Iva in Italia, deve produrre, oltre al modello ANR/3 i seguenti documenti:

Certificato (in originale ed aggiornato) rilasciato dalle autorità fiscali del Paese dove ha sede legale l'impresa che attesti l'iscrizione ai fini Iva.

Certificato (in originale ed aggiornato) rilasciato dalla Camera di commercio del Paese dove ha la sede legale l'impresa: se trattasi di società detto certificato deve indicare i rappresentanti con facoltà di agire ed i poteri di firma

Traduzione sottoscritta delle predette certificazioni e copia del documento d'identità del soggetto che ha eseguito la traduzione

Copia del documento d'identità del firmatario o del legale rappresentante firmatario della richiesta d'identificazione diretta (modello ANR/3).

Dichiarazione del legale rappresentante della società in cui si specifica l'attività effettuata nel Paese estero di stabilimento; l'attività che si intende svolgere in Italia a seguito dell'identificazione diretta; le motivazioni della richiesta; i soggetti verso cui si rivolge l'attività in Italia; l'assenza di stabile organizzazione in Italia.

Identificazione diretta

art. 17 co. 3 e art. 35-ter DPR 633/72

- Il Centro operativo di Pescara attribuisce un **numero di partita IVA**, in cui è evidenziata anche la natura di soggetto non residente identificato in Italia.
- A seguito dell'identificazione il soggetto non residente opera come un qualsiasi altro soggetto passivo, e come tale deve esibire le scritture contabili entro i termini stabiliti dall'amministrazione richiedente.
- Con l'identificazione diretta il soggetto estero diviene destinatario degli obblighi e dei diritti previsti dalla disciplina fiscale interna per le operazioni rilevanti nel territorio dello Stato. Ogni contribuente «stabilito» nell'UE può rilevare le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in un altro Stato, eseguire la deduzione dell'imposta e rendersi debitore (o creditore) dell'IVA per le operazioni ivi effettuate. I rimborsi IVA devono essere richiesti al concessionario della riscossione di Pescara.

Identificazione diretta

art. 17 co. 3 e art. 35-ter DPR 633/72

- Anche i soggetti non residenti identificati in Italia possono utilizzare il credito risultante da operazioni straordinarie al pari di altri operatori nazionali



Ris. N. 195/E del 31 luglio 2007: l'Agenzia delle Entrate ha risposto positivamente ad un interpello proposto da una società lussemburghese identificata in Italia: la società è stata legittimata ad utilizzare il credito IVA della società incorporata nelle liquidazioni periodiche successive alla fusione. Essa deve adempiere all'obbligo di dichiarazione annuale IVA per l'anno interessato presentando un'unica dichiarazione.

Identificazione diretta

art. 17 co. 3 e art. 35-ter DPR 633/72

- Se un soggetto estero si identifica direttamente dopo aver effettuato operazioni attive e passive, può esercitare il diritto alla detrazione e può chiedere il rimborso dell'IVA per gli acquisti effettuati prima della sua identificazione ai sensi dell'art. 38-bis. Tale diritto compete anche se l'identificazione è tardiva ma possono essere erogate sanzioni (circ. 31/E del 1° marzo 2005).
- I soggetti identificati direttamente devono esprimere la loro volontà di porre in essere operazioni intracomunitarie attraverso apposita istanza al centro operativo di Pescara.



Camera di Commercio
Cremona



Operazioni intracomunitarie

- acquisti intracomunitari;
- cessioni intracomunitari;
- prova dell'avvenuta cessione intracomunitaria;
- triangolazioni e quadrangolazioni intracomunitarie.

Dott. Alberto Perani

Operazioni intracomunitarie

I requisiti delle operazioni intracomunitarie



- 1) **Onerosità dell'operazione** che deve avere ad oggetto un bene mobile materiale;
- 2) **Acquisizione della proprietà** o di altro diritto reale sui beni;
- 3) **Effettiva movimentazione del bene da uno Stato membro ad un altro** (indipendentemente dal soggetto che effettua il trasporto);
- 4) **Status di operatore economico dei soggetti** coinvolti nell'operazione, residenti in due Paesi diversi della UE

Operazioni intracomunitarie: status operatore economico

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 istituisce una stabile organizzazione) e intenda effettuare operazioni intracomunitarie (articolo 27, Dl 78/2010).

Operazioni intracomunitarie

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».

Operazioni intracomunitarie

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.

Operazioni intracomunitarie

Vies

Art. 22 DECRETO SEMPLIFICAZIONI

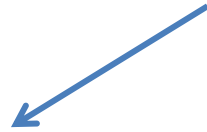


Iscrizione nell'archivio con efficacia immediata, senza la necessità di attendere i 30 giorni di «silenzio-assenso»

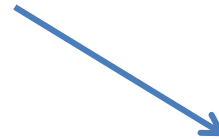
Operazioni intracomunitarie

Modalità di inclusione nel Vies:

Provvedimento n.159941 del 12 dicembre 2014



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.

Operazioni intracomunitarie

Modalità di esclusione dal Vies:

Provvedimento n.159941 del 12 dicembre 2014



- 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.

Operazioni intracomunitarie

Le operazioni intracomunitarie possono essere di due tipi:

1) ACQUISTI INTRACOMUNITARI



art. 38 D.L. 331/93

2) CESSIONI INTRACOMUNITARIE



art. 41 D.L. 331/93

Acquisti intracomunitari

art. 38, co. 2 DL 331/93



*«Costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni derivanti da **atti a titolo oneroso** della proprietà di beni o di altro diritto reale di godimento sugli stessi, **spediti o trasportati nel territorio dello Stato da altro Stato membro** dal cedente, nella qualità di soggetto passivo d'imposta ovvero dall'acquirente o da terzi per loro conto»*

Acquisti intracomunitari

Operazioni «assimilate» agli acquisti intracomunitari

Art. 38, co. 3 del D.L. 331/1993

- l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta, di beni provenienti da altro Stato membro;
- la destinazione nel territorio dello Stato di beni relativi alla propria impresa esercitata in altro Stato membro;
- gli acquisti intracomunitari effettuati da enti, associazioni ed altre organizzazioni, di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta;
- l'introduzione nel territorio dello Stato, da parte di enti non commerciali ed altri soggetti di cui all'art. 4, co. 4, D.P.R. 633/1972, di beni dagli stessi importati in precedenza in altro Stato membro;
- gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi, trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non è soggetto passivo d'imposta, ed anche se non effettuati nell'esercizio di impresa, arte o professione;

Acquisti intracomunitari

Operazioni «escluse» dall'ambito della disciplina sugli acquisti intracomunitari

art. 38, co. 5 D.L. 331/1993

- l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali a condizione che i beni siano spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza;
- l'introduzione nel territorio dello Stato di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
- l'introduzione di beni che se importati beneficerebbero della temporanea importazione in esenzione di dazi doganali;
- L'introduzione nel territorio dello Stato in esecuzione di una cessione di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assemblati dal fornitore o per suo conto;
- Gli acquisti di beni , fino a 10.000 euro, diversi da mezzi di trasporto nuovi e dai beni soggetti ad accisa, effettuati da enti, associazioni e altre organizzazioni non soggetti passivi iva, da soggetti passivi che effettuano unicamente operazioni esenti e da agricoltori in regime speciale;
- l'introduzione nel territorio dello Stato, di gas, mediante sistemi di gas naturale o di energia elettrica;
- gli acquisti di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese.

Acquisti intracomunitari

Momento di effettuazione dell'operazione

dal 1° gennaio 2013 (art. 1, co. 325-335, L. 24.12.2012, n. 228)



all'atto dell'**inizio del trasporto o della spedizione** dal territorio dello Stato UE di provenienza

(art. 39, co. 1, del D.L. 331/93)

- se anteriormente alla consegna o spedizione, viene emessa la fattura, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato.



l'eventuale pagamento di acconti non realizza il presupposto di effettuazione dell'operazione.

Acquisti intracomunitari

Momento di effettuazione dell'operazione

NOTA BENE:

Effetti traslativi o costitutivi della proprietà si producono posteriormente alla consegna



l'acquisto si considera effettuato al momento in cui si producono tali effetti e, comunque, non oltre un anno dalla consegna.

Esempio: contratti estimatori

Acquisti intracomunitari

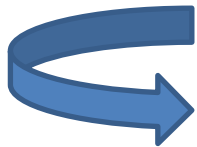
Momento di effettuazione dell'operazione

art. 50, co. 5, D.L. 331/1993

il differimento degli effetti impositivi trova efficacia se



avviene l'annotazione in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'art. 39, D.P.R. 633/1972, dei movimenti relativi ai beni provenienti da altro paese Ue in base ad un titolo non traslativo della proprietà.



la distruzione o la perdita dei beni nel territorio dello Stato, in un momento antecedente la consegna o il loro arrivo a destinazione, impedisce l'effettuazione dell'operazione.

Acquisti intracomunitari

Adempimenti:

Ricezione della fattura di acquisto
il soggetto passivo stabilito in Italia



- integrazione della fattura con l'indicazione del controvalore in euro e della relativa imposta;
- annotazione della fattura sul registro Iva acquisto entro i termini ordinari previsti dall'art. 25 co. 1 DPR 633/72;
- rilevazione dell'acquisto nel mod. Intra 2-bis con riferimento alla data di registrazione.

Acquisti intracomunitari

Termini di registrazione delle fatture di acquisto UE sul registro Iva vendite

Tipologia di operazione	Termine integrazione fattura	Termine registrazione
Acquisti Intra-Ue (registrazione a libro vendite con fattura ricevuta)	Giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura	Giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento della fattura, con riferimento al mese precedente
Acquisti Intra-Ue (registrazione a libro vendite con fattura non ricevuta)	Giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione	Giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione con riferimento al mese precedente

Cessioni intracomunitarie

Non imponibili in Italia

art. 41, co. 1 lett. a) DL 331/93



«le cessioni a titolo oneroso di beni trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto nei confronti di cessionari soggetti passivi d'imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni...; i beni possono essere sottoposti, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni..»

Cessioni intracomunitarie

I requisiti delle cessioni intracomunitarie

- Acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene
- Soggettività passiva del cedente e del cessionario
- Onerosità dell'operazione
- Effettiva movimentazione fisica dei beni dall'Italia ad altro Stato membro

NB: E' sempre necessaria la contemporanea presenza di tutti i requisiti indicati

Cessione intracomunitarie

Costituiscono inoltre cessioni intracomunitarie

(art. 41, comma 1, D.L. n. 331/1993)



- le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, cioè le **cosiddette vendite a distanza**;
- le cessioni di beni con spedizione in altro Stato membro per essere ivi installati, montati o assemblati da parte del fornitore o per suo conto.

Cessioni intracomunitarie

Disciplina particolare delle «vendite a distanza» (art. 41 co. 1 lett. b)

- 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); è possibile 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.

Sono esclusi dalla disciplina della vendita a distanza i seguenti beni (art. 41, co. 1 lett. b) DL 331/93):

- mezzi di trasporto nuovi;
- beni da installare montare o assemblare da parte del fornitore o per suo conto;
- prodotti soggetti ad accisa.

Cessioni intracomunitarie

Operazioni «assimilate» alle cessioni intracomunitarie

art. 41, comma 2, D.L. n. 331/1993

- le cessioni di mezzi di trasporto nuovi, anche nel caso in cui siano effettuate da parte di soggetti privati, o l'acquirente sia un soggetto privato;
 - l'invio di beni per esigenze d'impresa in altro Stato membro, da parte o per conto di un soggetto passivo Iva in Italia a titolo diverso da:
 - ✓ perizia o operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato;
 - ✓ utilizzo temporaneo per l'esecuzione di prestazioni;
 - ✓ regime di temporanea importazione (in esenzione di dazi doganali).
-

Cessioni intracomunitarie

Operazioni «escluse» dall'ambito delle cessioni intracomunitarie

art. 41, co. 1, co. 2bis, co.3 DL 331/93

- Invio in altro Stato membro di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali a condizione che i beni siano spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato;
- Invio in altro Stato membro di beni per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni;
- Invio dei beni in altro Stato membro che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in esenzione di dazi doganali;
- Le cessioni di gas, mediante sistemi di gas naturale, o di energia elettrica;
- Le cessioni di beni effettuate dai soggetti che applicano il regime di franchigia Iva;

Cessioni intracomunitarie

Prova della cessione intracomunitaria:

(Risoluzione 345/E del 28/11/2007)

1. fattura di vendita, emessa in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 41, del D.L. 331/1993;
2. elenchi Intra compilati e presentati in relazione alle cessioni effettuate;
3. documento di trasporto (C.M.R.), firmato dal trasportatore per presa in carico della merce, nonché dal cessionario per ricevuta;
4. quietanza di pagamento della merce (bonifico, o altro mezzo idoneo).

Cessioni intracomunitarie

Risoluzione 19/E/2013



- validità CMR «elettronico»;
- è ammissibile come prova, (in alternativa al CMR in formato elettronico) anche l'utilizzo delle "informazioni tratte dal sistema informatico del vettore da cui risulta che la merce ha lasciato il territorio dello Stato ed ha altresì raggiunto il territorio di un altro Stato membro" (conservazione sostitutiva);
- sono idonei a fornire prova della cessione intracomunitaria se conservati congiuntamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse in relazione alle predette cessioni, alla documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti e agli elenchi Intrastat.

Cessioni intracomunitarie

Momento di effettuazione

Dal 01 gennaio 2013

- Inizio del trasporto o della spedizione all'acquirente o a terzi per suo conto dal territorio italiano.
- Le cessioni intracomunitarie effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare si considerano effettuate al termine di ciascun mese (art. 39, co. 3 DL 331/93)

Cessioni intracomunitarie

NOTA BENE:

Atto traslativo della proprietà del bene si realizza successivamente alla consegna o spedizione



la cessione intracomunitaria si considera effettuata al verificarsi del predetto effetto traslativo

Esempio: contratti estimatori



la cessione intracomunitaria si considera effettuata all'atto del prelievo dei beni da parte del ricevente e, comunque, non oltre il decorso di un anno.

Cessioni intracomunitarie

Adempimenti



Emissione fattura
non imponibile art. 41 DL 331/93.



Rilevazione della cessione nel mod. Intra 1-bis con riferimento alla data di registrazione della fattura.

Triangolazioni comunitarie

- **Art. 38 co. 7 DL 331/93**
- **Art. 40 co. 2 DL 331/93**
- **Art. 58 D.L. 331/93**

Triangolazioni comunitarie

Tre tipologie di soggetti:

1. primo cedente



soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che cede il bene al promotore della triangolazione e lo consegna al cessionario comunitario;

2. promotore della triangolazione



soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che acquista il bene dal primo cedente e lo rivende al cessionario comunitario ma che non entra mai in possesso fisico del bene (requisito obbligatorio nella triangolazione comunitaria interna);

3. cessionario comunitario



soggetto passivo identificato in uno Stato membro, che acquista il bene dal promotore della triangolazione ma lo riceve dal primo cedente.

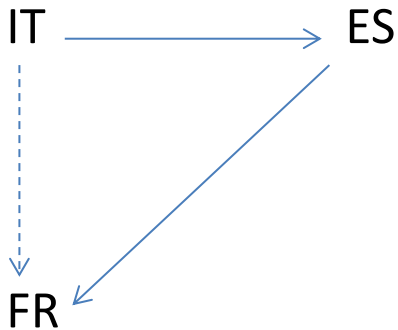
Triangolazioni Comunitarie



Tre operatori economici appartenenti a tre diversi Paesi Ue

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.

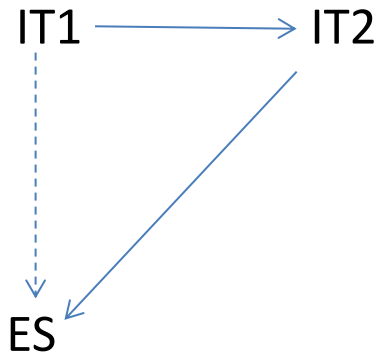


- 1) IT emette fattura a ES senza IVA «non imponibile» art. 41 DL n. 331/1993;
- 2) Compila il modello Intrastat cessioni di beni.

Triangolazioni comunitarie interne

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 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»

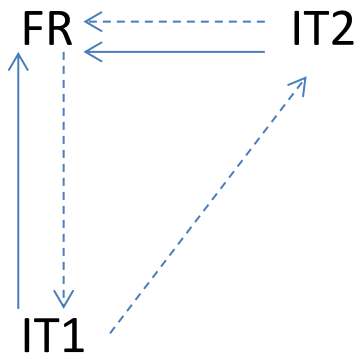


Differenza: duplice movimentazione della merce, dal fornitore al lavorante e dal lavorante all'acquirente.

Triangolazioni con lavorazione

Caso 2:

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



IT2: riceve i beni da IT1 ed emette fattura art. 7-ter nei confronti di FR. 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 FR.

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 FR 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 FR;
- 5) Invia Intra 1-quater delle cessioni per il servizio di lavorazione reso a FR

Operazioni quadrangolari

«Transazioni a catena»



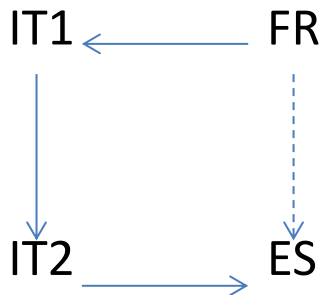
Partecipano operatori in numero superiore a tre dislocati in più stati comunitari.

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

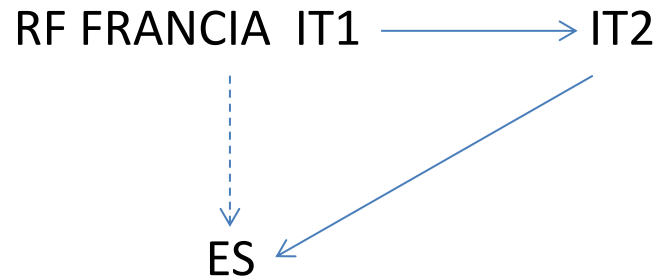
- Il rapporto tra IT1 e IT2 è irrilevante ai fini dell'imposta nazionale in quanto i beni al momento della cessione non si trovano nel territorio dello Stato
- Il rapporto tra IT2 ed ES non costituisce una cessione intracomunitaria di beni, ma assume rilevanza ai fini dell'imposta dovuta in Spagna

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



Cessioni all'esportazione

- Esportazioni dirette
- Esportazioni improprie
- Esportazioni indirette
- Triangolazioni extracomunitarie

Dott. Alberto Perani

Cessioni all'esportazione

1) ESPORTAZIONI DIRETTE

Beni trasportati fuori dalla UE dal cedente, o da terzi per suo conto (art. 8 co.1, lett. a) DPR 633/72)

2) ESPORTAZIONI IMPROPRIE

Beni trasportati fuori dalla UE dall' acquirente, o da terzi per suo conto, entro 90 giorni dalla consegna (art. 8 co.1, lett. b) DPR 633/72)

3) ESPORTAZIONI INDIRETTE

Cessioni di beni ad esportatori abituali (art. 8 co.1 lett. c) DPR 633/72)

Esportazioni dirette

art. 8, co. 1, lett. a) DPR 633/72



cedente italiano effettua la cessione direttamente nei confronti dell'acquirente finale extracomunitario (o per il tramite di un commissionario) e cura la spedizione o il trasporto dei beni fuori dal territorio della Comunità economica europea.

- Requisiti necessari:
 - ✓ Trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento dei beni
 - ✓ Materiale uscita dei beni fuori del territorio comunitario
 - ✓ Trasporto o spedizione dei beni eseguiti "a cura o a nome dei cedenti"

Esportazioni improprie

Art. 8, co. 1, lett. b) DPR 633/72



Costituiscono esportazioni non imponibili le cessioni di beni, a cessionari operatori economici non residenti, consegnati in Italia e spediti o trasportati fuori dal territorio UE **a cura o per conto del cessionario.**

Esportazioni improprie

Art. 8, co. 1, lett. b) DPR 633/72

Condizioni:

- ✓ L'acquirente deve essere un **operatore economico**;
- ✓ I beni devono essere esportati **senza subire lavorazioni nel territorio nazionale**;
- ✓ I beni devono essere **esportati entro 90 giorni** della consegna dei beni al cessionario non residente.

Esportazioni improprie

Art. 8, co. 1, lett. b) DPR 633/72

Sanzioni:

Art. 7 co. 1 Dlgs 471/1997



In caso di mancanza di prova dell'avvenuta esportazione ovvero quest'ultima avvenga oltre il termine dei 90 giorni dalla data di cessione il contribuente incorre nella sanzione del 50% del tributo, a meno che entro i successivi 30 giorni (dopo i 90 giorni) provveda alla regolarizzazione dell'operazione con il versamento dell'imposta.

Esportazioni improprie

Art. 8, co. 1, lett. b) DPR 633/72

Orientamento dell' Amministrazione Finanziaria

Risoluzione Agenzia delle Entrate

n.98 del 10 novembre 2014

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

Prova dell'esportazione

Sistema di rilevazione elettronica ECS (Export Control System)



l'esemplare cartaceo n.3 del DAU è sostituito dal **DAE** (documento di accompagnamento all'esportazione)



Sul DAE è riportato il **codice MRN** (Movement Reference Number)

Il DAE viene rilasciato dalla **dogana di esportazione** allo spedizioniere o direttamente all'esportatore e scorta la merce da questa dogana alla dogana d'uscita dalla UE.

Non è più necessario che la **dogana di uscita** provveda all'apposizione materiale del c.d. "visto uscire", ma tale visto viene sostituito dal messaggio elettronico della dogana di uscita, detto "**risultati di uscita**".

Prova dell'esportazione

Il messaggio «risultato di uscita»



digitando il codice MRN sul sito dell'Agenzia delle Dogane alla sezione «**Servizi online – Tracciamento movimenti di esportazione o di transito (MRN)**».

ATTENZIONE :



La stampa di tale messaggio non è rilevante ai fini della prova dell'avvenuta esportazione (nota dell'Agenzia delle Dogane n.3945/2007).

La prova è infatti rappresentata dal dato contenuto nel sistema informativo dell'Agenzia delle Dogane, quindi la stampa ha solo un significato di “promemoria”.

Esportazioni indirette

art. 8 co. 1 lett. c) DPR 633/72

cessioni interne non associate al trasferimento della merce fuori UE.



ESPORTATORI ABITUALI

Legittimati ad effettuare acquisti senza l'applicazione dell'imposta previo rilascio di una dichiarazione d'intento al proprio fornitore.

Esportazioni indirette

art. 8 co, 1 lett. c) DPR 633/72

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

Esportazioni indirette

art. 8 co. 1 lett. c) DPR 633/72

Novità dal 01 gennaio 2015

L'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 trasmetta telematicamente all' Agenzia delle Entrate la dichiarazione d'intento;
2. La dichiarazione unitamente alla ricevuta telematica dell' Agenzia delle Entrate venga 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 in un'area appositamente dedicata oppure nel proprio cassetto fiscale;
4. Il fornitore riepiloghi nella dichiarazione IVA annuale i dati contenuti nelle dichiarazioni d'intento ricevute.

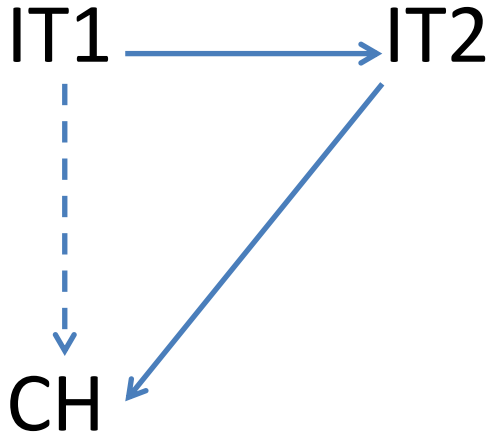
Esportazioni triangolari



cedente italiano (ITA1) effettua la cessione nei confronti di un cessionario italiano (ITA2 – secondo cedente) che a sua volta vende i beni al proprio cliente extra UE (CH).

ITA1 cura la spedizione o il trasporto per conto del cessionario.

Esportazioni triangolari



- 1) IT1 emette fattura non imponibile art. 8 co. 1 lett. a) nei confronti di IT2;
- 2) IT2 emette fattura non imponibile art. 8 co. 1 lett. a) nei confronti di CH

Condizione necessaria per l'esportazione triangolare è che ITA1 dimostri di aver provveduto al trasporto dei beni su incarico di ITA2 fuori dal territorio UE.

Prova della cessione all'esportazione triangolare

Prova per il primo cedente	<p>1° caso FATTURAZIONE IMMEDIATA: il primo cedente deve provare l'esportazione mediante il "visto uscire" apposto dalla Dogana di uscita sulla fattura emessa nei confronti del promotore della triangolazione (ITA2), integrato, alternativamente, con:</p> <ul style="list-style-type: none">• la menzione sia dell'uscita dei beni dal territorio comunitario, sia degli estremi del DAE, apposta dall'ufficio doganale a seguito della presentazione del DAE munito del "visto uscire";• la copia o fotocopia del DAE vistato dalla Dogana di uscita. <p>2° caso FATTURAZIONE DIFFERITA:</p> <ul style="list-style-type: none">• documento di trasporto integrato con la destinazione estera dei beni e il tipo di operazione effettuata (nella specie esportazione diretta in triangolazione) con allegata la copia o fotocopia del DAE munito del visto apposto dalla dogana di uscita• documento di trasporto integrato con la destinazione estera dei beni, il tipo di operazione effettuata (nella specie esportazione diretta in triangolazione) e gli estremi del DAE, munito del «visto uscire» apposto dall'ufficio doganale a seguito della presentazione del DAE vistato dalla dogana di uscita
Prova per il promotore della triangolazione	<p>Messaggio «risultato di uscita» inviato dalla dogana di uscita alla dogana di esportazione conservato unitamente:</p> <ul style="list-style-type: none">• Alla fattura di vendita emessa al cliente non residente;• alla copia del DAE munito del visto apposto dalla dogana di uscita

Operazioni assimilate alle esportazioni

art. 8-bis DPR 633/72

- Cessioni di navi destinate ad attività commerciali, escluse le imbarcazioni da diporto;
 - Le cessioni di navi ed aeromobili, compresi i satelliti ad organi dello Stato;
 - Le cessioni di aeromobili ad imprese di navigazione aerea che effettuano prevalentemente trasporti internazionali;
 - Le cessioni di motori, componenti e parti di ricambio degli stessi di navi e aeromobili;
 - Le cessioni di dotazioni di bordo e forniture destinate a rifornimento e vettovagliamento;
 - Le prestazioni di servizi relative ai punti precedenti, alla demolizione di navi, a locazioni, noleggi, carenaggi, costruzioni, riparazioni, ecc..
-

Casi particolari

Esportazioni doganali che non costituiscono cessioni all'esportazione

✓ **Esportazioni «definitive» senza passaggio della proprietà.**

- Consignment stock



L'operazione di cessione all'esportazione ai sensi dell'art. 8, co. 1 lett a) DPR 633/72 si considera realizzata soltanto all'atto del prelievo dei beni dal deposito da parte del cliente estero

Casi particolari

✓ **Trasferimento di beni all'estero da parte dello stesso esportatore.**

- **Esportazioni verso propri depositi all'estero**



Non si configura una cessione all'esportazione:
il cedente nazionale emetterà una fattura pro-forma di
accompagnamento alla merce in dogana



La successiva operazione di cessione realizzata nel Paese Extra Ue costituisce un'operazione non territorialmente rilevante in Italia (art. 7 -bis DPR 633/72) e non concorre alla determinazione del plafond né alla qualifica di esportatore abituale

Casi particolari

✓ Beni destinati a fiere e mostre in un Paese

Extra Ue → Temporanea esportazione

→ Carnet Ata

✓ Beni ceduti a titolo gratuito

Operazione doganale di esportazione definitiva ai fini doganali ma non necessariamente si configura una cessione all'esportazione, non imponibile ai fini Iva (art. 8, co. 1 DPR 633/72)



Recenti sentenze e provvedimenti in materia di Iva

Dott. Alberto Perani

Corte di Cassazione

Sentenza n. 14767/15: Omessa integrazione di fatture relative ad acquisti intracomunitari.

Diritto alla detrazione non viene meno in caso di omesso/irregolare applicazione del reverse charge



Se il diritto alla detrazione non viene esercitato entro il termine normativamente previsto (dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'operazione), lo stesso viene meno ferma restando in capo all'acquirente l'iva a debito

«..l'estinzione del diritto alla detrazione ha impedito l'operatività del meccanismo compensativo tra posta a debito e posta a credito»

Corte di cassazione

- **Sentenza 16109/2015: conferma i principi espressi dalla Corte di Giustizia Ue nella sentenza Equoland (causa C-272/13)**




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 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 lavorazione il bene resta nel Paese Ue di lavorazione
 - il bene è spedito in un altro Stato comunitario o fuori dalla Ue.

Art. 13 Legge n. 115/2015 pubblicata sulla G.U. 3.08.2015 n. 178, in vigore dal 18.08.2015 ha modificato l'art. 38 co. 5 DL 331/93 uniformando così la normativa nazionale a quella comunitaria

Commissione Tributaria Regionale

Ctr Lombardia: sentenza 2112/28/15



La mancata iscrizione del soggetto acquirente estero al registro Vies non comporta automaticamente il pagamento dell'Iva in Italia.

- ➔ è sufficiente che il cessionario estero provi di aver avviato l'iter per ottenere la partita Iva (prevalenza della sostanza sulla forma)
- ➔ in caso di cancellazione anche retroattiva dell'acquirente estero avvenuta dopo la cessione dei beni da parte dell'italiano, l'amministrazione italiana se pretende l'Iva deve provare che nel paese di destinazione non è stata scontata l'imposta.