



# Territorialità dell'Iva

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

Dott. Alberto Perani

Brescia, 7 Aprile 2016

# 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 assemblati 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 cessione di beni

## Cessione di beni allo «stato estero»



Beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (art. 21 co. 6 lett. a) DPR 633/72)



Beni in temporanea importazione (art. 7-bis, co. 1 DPR 633/72)



Se vengono ceduti a soggetti iva di altri Paesi Ue la cessione non assume natura intracomunitaria

# Territorialità prestazioni di servizi

**Art.7-ter DPR 633/72**



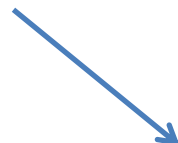
Prestazioni di servizi  
«generiche»



**B2B**



Paese del committente



**B2C**



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:

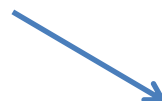
- Soggetto passivo
- Non soggetto passivo Iva



- 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 nel territorio della Comunità
lett. f)	Servizi prestati tramite mezzi elettronici <b>e-commerce diretto</b>	<b>Dal 01.01.2015 se resi a soggetti stabiliti in Italia</b>
lett. g)	Servizi di telecomunicazione e di teleradiodiffusione	<b>Dal 01.01.2015 se resi a soggetti stabiliti in Italia</b>

# 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**



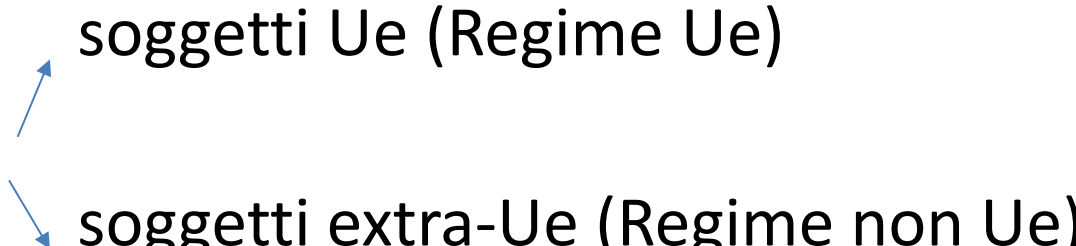
Prevede **l'esonero dall'obbligo di fatturazione** per i servizi relativi al commercio elettronico diretto resi a privati (salvo se espressamente richiesta)

**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).

# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

Il «Mini sportello unico» ovvero «Mini one stop shop», è una semplificazione composta da **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)

**Regime Ue**  
**(art. 74-sexies DPR 633/72)**

**Regime Non Ue**  
**(art. 74-quinquies DPR 633/72)**

**Gli operatori che intendono avvalersi del MOSS devono presentare apposita richiesta di attribuzione del numero di identificazione**



**ALLEGATO B**  
provvedimento n.  
56191 del 23.4.2015



**ALLEGATO A**  
provvedimento n.  
56191 del 23.4.2015

# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

## *Allegato B*

*Schema di dati per l'esercizio dell'opzione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 74-sexies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*

I dati contenuti nello schema disponibile nel sito Internet dell'Agenzia delle entrate di cui al punto 1.1 concernente l'esercizio dell'opzione da parte dei soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato, o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati in Italia, nonché i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, sono i seguenti:

- 1) il numero di partita IVA;
- 2) gli indirizzi elettronici: indirizzi di posta elettronica (e-mail) e siti web;
- 3) il Paese in cui ha sede l'attività del soggetto passivo se al di fuori dell'Unione europea;
- 4) i numeri individuali d'identificazione IVA o, se non disponibili, numeri di registrazione fiscale attribuiti dagli Stati membri, diversi da quello di identificazione, in cui il soggetto passivo ha una o più stabili organizzazioni;
- 5) gli indirizzi postali completi e ragioni sociali delle stabili organizzazioni in uno o più Stati membri diversi da quello di identificazione;
- 6) i numeri d'identificazione IVA come soggetto passivo non stabilito attribuiti dagli Stati membri;
- 7) le informazioni bancarie: intestatario, numeri IBAN e BIC;
- 8) la data di inizio dell'applicazione del regime se anteriore alla data di registrazione;
- 9) il nominativo del referente: nome, cognome, indirizzo di posta elettronica e numero di telefono del soggetto a cui l'Agenzia delle entrate può rivolgersi per richiedere informazioni o inviare eventuali comunicazioni;
- 10) l'indicazione che precisa se il soggetto passivo rientra in un gruppo IVA.

Prot. 56191/2015

## *Allegato A*

*Schema di dati per la richiesta di identificazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ai sensi dell'articolo 74-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*

I dati contenuti nello schema disponibile in lingua inglese nel sito Internet dell'Agenzia delle entrate di cui al punto 1.1 concernente la richiesta di registrazione ai fini dell'identificazione in Italia dei soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione europea, non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell'Unione, sono i seguenti:

- 1) per le persone fisiche: il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita e se esistente la ditta;
- 2) per i soggetti diversi dalle persone fisiche: la denominazione, ovvero la ragione sociale;
- 3) il Paese in cui ha sede l'attività del soggetto passivo;
- 4) l'indirizzo completo dove si esercita l'attività;
- 4) gli indirizzi elettronici: indirizzi di posta elettronica (e-mail) e siti web;
- 5) il codice identificativo fiscale eventualmente attribuito dallo Stato di residenza o domicilio;
- 6) la dichiarazione di non essere già identificato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto all'interno dell'Unione europea;
- 7) le informazioni bancarie: intestatario, numeri IBAN o IBAN e BIC;
- 8) la data di inizio dell'applicazione del regime se anteriore alla data di registrazione;
- 9) il nominativo del referente: nome, cognome, indirizzo di posta elettronica e numero di telefono del soggetto a cui l'Agenzia delle entrate può rivolgersi per richiedere informazioni o inviare eventuali comunicazioni.

# Modalità di registrazione Moss

REGIME	SOGGETTI	MODALITA'
<b>“Regime UE”</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- soggetti passivi domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, identificati ai fini Iva in Italia,</li> <li>- soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Unione Europea che dispongono di una Stabile organizzazione nel territorio dello Stato.</li> </ul>	Utilizzano le funzionalità rese disponibili tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, previo inserimento delle proprie credenziali personali.
<b>“Regime Non UE”</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'Ue non stabiliti né identificati in alcuno Stato UE che scelgono di identificarsi in Italia.</li> </ul>	<p>Compilano un modulo on line disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione a libero accesso redatta in lingua inglese.</p> <p>L'Agenzia, per il tramite del Centro Operativo di Venezia, effettuate le necessarie verifiche, comunica al richiedente al fine di completare la registrazione il numero di Partita Iva attribuito e le credenziali di accesso ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.</p>

# Mini Sportello Unico (c.d. Moss)

Ai sensi dell'art. 2 comma 3, regolamento n. 967/2012, i soggetti possono registrarsi al MOSS dall'1.10.2014, fermo restando **l'effettiva applicabilità dei regimi dal 01.01.2015.**

I regimi sono facoltativi.

Se un soggetto passivo sceglie di avvalersi del MOSS, deve applicarlo in tutti gli Stati UE.



L'applicazione dei regimi non è facoltativa in funzione dello Stato Ue.

# Effetti della registrazione

Gli effetti della registrazione decorrono dal primo giorno del trimestre civile seguente quello in cui il soggetto passivo comunica nello Stato membro di identificazione l'intenzione di iniziare ad avvalersi del regime.

Esempio:

Un soggetto comunica allo Stato membro di identificazione l'intenzione di iniziare ad utilizzare il regime dal 15 febbraio 2015 un soggetto passivo potrà avvalersi del Moss per le prestazioni effettuate dal 01 aprile 2016.

# Effetti della registrazione

Nel caso in cui siano già state poste in essere operazioni rilevanti ai fini del MOSS è possibile retrodatare l'iscrizione al giorno in cui si è effettuata la prima operazione, purché se ne dia comunicazione allo Stato membro di identificazione entro il decimo giorno del mese successivo a quello della data della prima operazione.

(“Guida al mini sportello unico per l'iva” redatta dalla Commissione Europea il 23.10.2013).

# Cause di esclusione dal regime c.d. Moss

I soggetti registrati al Moss sono esclusi dal regime speciale se (art. 74-quinquies, co. 5 DPR 633/72):

- ✓ comunicano di non fornire più servizi digitali (almeno 15 giorni prima della fine del trimestre che precede quello in cui il soggetto passivo intende cessare di avvalersi del regime speciale);
- ✓ si può presumere che le loro attività di fornitura di servizi digitali siano cessate;
- ✓ non soddisfano più i requisiti necessari per avvalersi del regime speciale;
- ✓ persistono a non osservare le disposizioni relative al regime speciale.



L'amministrazione finanziaria emette provvedimento motivato di esclusione dal regime speciale, avverso il quale è ammesso ricorso.



# Cause di esclusione dal regime c.d. Moss

Si presume che le attività del soggetto passivo coperte dal regime speciale siano cessate se il soggetto passivo non ha prestato alcun servizio nell'ambito del regime speciale per 8 trimestri civili consecutivi.

(“Guida al mini sportello unico per l’iva” redatta dalla Commissione Europea il 23.10.2013)

# 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.

# La dichiarazione trimestrale

(art. 74-quinquies, co. 6 e 74-sexies co.4 DPR 633/72)

## Contenuto:

- il numero di identificazione;
- l'ammontare delle prestazioni di servizi digitali effettuate nel trimestre di riferimento, distinte per ciascuno Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti, suddivise per aliquote e al netto dell'Iva;
- le aliquote applicate in relazione allo Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti;
- l'ammontare dell'Iva suddiviso per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di domicilio o di residenza dei clienti;
- per i soggetti che dispongono di stabili organizzazioni in altri Paesi membri:
  - l'ammontare dei servizi digitali resi tramite una stabile organizzazione in ciascuno Stato membro, diverso da quello in cui quest'ultima è localizzata e in cui i clienti hanno il domicilio o la residenza;
  - il numero individuale di identificazione Iva o il numero di registrazione fiscale della stabile organizzazione stessa.

# La dichiarazione trimestrale

Qualora un soggetto passivo abbia una sede in uno Stato membro, tutti i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione o elettronici prestati da tale soggetto passivo a privati in quello Stato membro vengono dichiarati nelle dichiarazioni iva nazionali di tale sede e non nell'ambito del Moss. Ciò vale sia per le prestazioni effettuate dalle sedi del soggetto passivo al di fuori dello Stato membro sia al suo interno.

Non si applica invece agli Stati membri in cui il soggetto passivo è registrato ai fini dell'Iva, ma non ha una stabile organizzazione.

Esempio:

Il soggetto passivo A ha la sede sociale nel Regno Unito e stabili organizzazioni in Francia e Belgio. La sede sociale presta servizi di telecomunicazione a privati in Francia e in Germania. La stabile organizzazione in Belgio fornisce servizi di telecomunicazione a privati in Francia e Germania.

Il soggetto passivo A dichiara le prestazioni effettuate in Germania tramite la dichiarazione Iva per il Moss nel Regno Unito, ma deve dichiarare altresì quelle fornite in Francia nella dichiarazione Iva nazionale della stabile organizzazione francese.

(“Guida al mini sportello unico per l’Iva” redatta dalla Commissione Europea il 23.10.2013).

# **Versamento dell'Iva nel regime Moss**

**art. 74-quinquies, co. 9 DPR 633/72**



I soggetti entro il 20 del mese successivo al trimestre di riferimento, vale a dire entro il termine di presentazione della dichiarazione effettuano il versamento dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione stessa

# Versamento dell'Iva nel regime Moss

Trimestre	Periodo	Scadenza
1°	Dal 1° gennaio al 31 marzo	20 aprile
2°	Dal 1° aprile al 30 giugno	20 luglio
3°	Dal 1° luglio al 30 settembre	20 ottobre
4°	Dal 1° ottobre al 31 dicembre	20 gennaio

- Il versamento del tributo deve essere riferito ad una determinata dichiarazione. Pertanto nella causale del pagamento va sempre indicato il numero di riferimento unico della dichiarazione a cui si riferisce.
- Non è possibile effettuare il pagamento con modello F24 nonché utilizzare eventuali crediti d'imposta in compensazione (art. 1 co. 1 D.M. 20.04.2015)

# Versamento dell'Iva nel regime Moss

## Modalità di versamento:

Operatori	Modalità
<b>UE</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Avviene con addebito diretto (richiesto direttamente dal soggetto tramite il portale Moss) su conto corrente bancario o postale aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con l'Agenzia delle Entrate.</li><li>- Nella richiesta di addebito inviata telematicamente all'Agenzia delle Entrate tramite il portale MOSS l'operatore deve indicare il codice IBAN del conto sul quale deve essere effettuato l'addebito e il numero di riferimento unico della dichiarazione a cui si riferisce il versamento.</li></ul>
<b>NON UE</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bonifico in Euro su un conto corrente apposito aperto presso la banca d'Italia nel caso in cui l'operatore non dispone di un conto corrente aperto presso un istituto convenzionato con l'Agenzia delle Entrate.</li><li>- Il bonifico deve essere intestato all'Agenzia delle Entrate e nella causale del bonifico deve essere indicato il numero di riferimento unico della dichiarazione a cui si riferisce il versamento.</li></ul>

# 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 della trasmissione 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%.



# Detrazione e rimborso dell'Iva versata nel regime speciale Moss

artt. 2 e 4 del D.Lgs. n. 42/2015



per i soggetti passivi iscritti al Moss è vietata la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi relativi ai servizi digitali posti in essere, mentre è possibile ottenere il rimborso dell'imposta pagata nei vari paesi membri.

# Controlli e sanzioni regime Moss

## Controlli:

ARTICOLO	NORMATIVA	CONTENUTO
art. 54-ter DPR 633/72	<b>CONTROLLI AUTOMATIZZATI SUI SOGGETTI PASSIVI IDENTIFICATI IN ITALIA AI SENSI DELL' ART. 74-QUINQUIES (soggetti residenti o domiciliati al di fuori del territorio dell' UE) O DELL'ART. 74-SEXIES (soggetti residenti o domiciliati nel territorio italiano) DPR 633/72</b>	Entro il decimo giorno successivo alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione trimestrale o per il versamento dell'imposta risultante dalla dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate verifica l'avvenuta presentazione della dichiarazione e la tempestività dei versamenti. Nel caso rilevi delle incongruenze è tenuta ad inoltrare al contribuente un sollecito. Nel caso di persistente inosservanza l'Agenzia delle Entrate notifica al soggetto passivo inadempiente un provvedimento motivato di esclusione dal regime. Il contribuente può presentare ricorso avverso al suddetto provvedimento.

# Controlli e sanzioni regime Moss

<p>art. 54-quater DPR 633/72</p>	<p>ATTIVITA' DI LIQUIDAZIONE DELL'IVA DOVUTA SUI SERVIZI DI TELECOMUNICAZIONE, TELERADIODIFFUSIONE ED ELETTRONICI resi da soggetti Extra-UE identificati in Italia o da soggetti identificati in altro Stato Ue</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate avvalendosi di procedure automatizzate effettua la liquidazione dell'iva dovuta in base alle dichiarazioni trimestrali presentate dai soggetti aderenti al regime speciale. L'Amministrazione Finanziaria in base ai dati desunti dalle dichiarazioni trimestrali presentate provvede a correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione dell'imposta. Qualora dai controlli automatizzati emerga un risultato diverso da quello riportato nella dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate invia al contribuente, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, una comunicazione contenente l'intimazione ad adempiere. Il contribuente deve provvedere al pagamento (entro 60 giorni dal ricevimento dell'intimazione ad adempiere) dell'imposta dovuta e non versata, unitamente alla sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del D.Lgs. n.471/1997.</p>
<p>art. 54- quinquies DPR 633/72</p>	<p>ACCERTAMENTO IN RETTIFICA O INDUTTIVO DELL'IMPOSTA DOVUTA dai soggetti passivi non residenti né domiciliati in Italia per i servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici resi a committenti non soggetti passivi localizzati in Italia</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con apposito avviso di accertamento procede alla rettifica delle dichiarazioni trimestrali presentate, nei rispettivi stati di identificazione dai soggetti passivi aderenti al regime speciale Moss. A quest'ultimi l'Agenzia delle Entrate comunica inoltre la mancata presentazione della dichiarazione trimestrale che deve essere sanata entro 30 giorni. Trascorso tale termine l'Agenzia delle Entrate provvede a determinare l'imposta dovuta per le medesime prestazioni emanando un apposito avviso di accertamento induttivo.</p>

# Controlli e sanzioni regime Moss

## Sanzioni:

Violazione	Sanzione
<b>Omessa o tardiva presentazione della dichiarazione trimestrale</b> (art. 5 co. 1 D.Lgs. n. 471/97)	Dal 120% al 240% dell'imposta dovuta in Italia (con un minimo di 258 euro)
<b>Dichiarazione trimestrale da cui risulti un'imposta inferiore a quella dovuta</b> (art. 5 co. 1 D.Lgs. n. 471/97)	Dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta in Italia
<b>Richiesta di registrazione per il regime speciale MOSS presentata con dati incompleti o inesatti, anche relativamente all'indirizzo di posta elettronica e all' Url del sito web, tali da non consentire l'individuazione del contribuente o dei luoghi ove è esercitata l'attività.</b> (art. 5 co. 6 D.Lgs. n. 471/97)	Da 516 a 2.065 euro
<b>Violazioni relative al contenuto della dichiarazione trimestrale.</b> (art. 8 D.Lgs. n. 471/97)	Da 258 a 2.065 euro

# 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

# Casi pratici art. 7 e seguenti

- 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 art. 7 e seguenti

- 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 art. 7 e seguenti

- 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 art. 7 e seguenti

- 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

# I servizi internazionali

## Art. 9 DPR 633/72

**Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:**



### 1) I trasporti internazionali



#### Trasporto di persone



Territorialmente rilevante nello Stato in cui viene materialmente eseguito



#### Trasporto di beni



- In esportazione;
- In transito;
- In importazione temporanea;
- In importazione definitiva.

# I servizi internazionali

## Trasporto di beni per committenti soggetti passivi

Prestatore	Committente	Tratta	IVA
IT SOGGETTO PASSIVO	IT soggetto passivo	TRASPORTO EXTRA UE	NON IMPONIBILE ART. 9
		TRASPORTO NAZIONALE	ALIQUOTA ORDINARIA
		TRASPORTO COMUNITARIO	
	UE –Extra Ue Soggetti passivi	TRASPORTO EXTRA UE	NON SOGGETTO ART. 7
		TRASPORTO NAZIONALE	
		TRASPORTO COMUNITARIO	

# I servizi internazionali

## Trasporto di beni per committenti soggetti passivi d'imposta

<b>Prestatore</b>	<b>Committente</b>	<b>Tratta</b>	<b>IVA</b>
UE–EXTRA UE Soggetti passivi	IT Soggetto passivo	TRASPORTO EXTRA UE	NON IMPONIBILE ART. 9
		TRASPORTO NAZIONALE	ALIQUOTA ORDINARIA
		TRASPORTO COMUNITARIO	

# I servizi internazionali

## 2) Operazioni connesse ai trasporti internazionali

### NON IMPONIBILI

Se territorialmente rilevanti in Italia ai sensi degli art. 7-ter a 7-septies

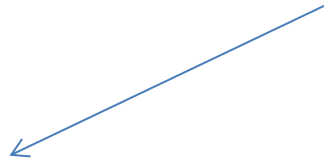
1. I noleggi e le locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers e carrelli, adibiti ai trasporti internazionali;
2. Le spedizioni e operazioni doganali relative ai trasporti internazionali;
3. Le intermediazioni relative agli stessi trasporti internazionali:
  - Beni in importazione, in esportazione o in transito;
  - Trasporti internazionali di persone e beni;
  - Noleggi e locazioni anche finanziarie di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine letto, containers e carrelli impiegati nei trasporti internazionali

# I servizi internazionali

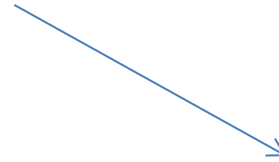
4. I servizi di: carico, scarico e trasbordo; manutenzione; stivaggio e distivaggio; pesatura, misurazione e controllo; refrigerazione e magazzinaggio; deposito custodia e simili relativi ai beni in esportazione , in importazione e in importazione temporanea definitiva;
5. Servizi prestati nei porti, autoporti, aeroporti e negli scali ferroviari che riflettono: direttamente il funzionamento e la manutenzione degli impianti; il movimento dei beni o mezzi di trasporto;
6. I servizi resi dagli agenti marittimi raccomandatari e dai mediatori marittimi.

# I servizi internazionali

## 3) Sono considerati servizi internazionali non imponibili



Su beni in temporanea importazione



Su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari che sono destinati ad essere esportati o riesportati o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente

I trattamenti previsti dall'art. 176 TULD:

1. Le lavorazioni, compresi il montaggio, l'assiemeaggio e l'adattamento ad altre merci;
2. Le trasformazioni;
3. Le riparazioni, compresi il riattamento e la messa a punto
4. l'utilizzazione, con conseguente consumo parziale o totale, come catalizzatori, acceleratori o rallentatori di reazioni chimiche per facilitare la fabbricazione di prodotti da esportare o riesportare, esclusa l'utilizzazione delle fonti di energia, dei lubrificanti e degli attrezzi ed utensili



# Rappresentante fiscale, identificazione diretta e stabile organizzazione

Art. 17 co. 3 DPR 633/72

Dott. Alberto Perani

Brescia, 07 Aprile 2016



# 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 estero, tramite il proprio rappresentante fiscale, deve adempiere tutti gli **obblighi** previsti dalla disciplina Iva:
- 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

- 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.

# Stabile organizzazione ai fini IVA

## Art. 11 Regolamento UE 282/2011



Esiste la stabile organizzazione solamente laddove vi sia la presenza di una **sede diversa dalla sede dell'attività economica** che sia caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una **struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti** a consentire di:

- ➔ ricevere e utilizzare i servizi che le sono resi (c.d. S.O. passiva);
- ➔ fornire i servizi di cui assicura la prestazione (c.d. S.O. attiva).



# Stabile organizzazione ai fini IVA

L'esistenza di un numero di partita Iva non costituisce da sola una prova sufficiente dell'esistenza, in uno Stato membro, di una S.O. di un soggetto passivo che abbia la sede principale della propria attività economica in uno Stato membro diverso.

Per i professionisti si parla più propriamente di «base fissa».


# Stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette (differenze)

Differenza tra definizione di S.O. ai fini delle imposte dirette e ai fini IVA:

## **RISORSE UMANE E MATERIALI**

S.O. ai fini imposte dirette	S.O. ai fini Iva
Il requisito personale non è necessario per avere una S.O., se non indispensabile per il tipo di attività esercitata nella sede d'affari.	In ambito Iva la S.O. presuppone l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la mera presenza di impianti e macchinari sul territorio di uno Stato.

# Stabile organizzazione quale debitore d'imposta

NORMATIVA PRIMA DEL 2010	NORMATIVA POST 2010
<p>La presenza in Italia di una S.O. di un soggetto estero comportava una sorta di attrazione</p>	<p><b>«Vat package» e articolo 192-bis della direttiva 2006/112/CE</b></p>  <p>La forza di attrazione della S.O. è stata molto mitigata</p>
<p>Per le operazioni poste in essere dal soggetto estero, territorialmente rilevanti in Italia, la S.O. era debitrice d'imposta anche se non interveniva nell'operazione.</p>	<p>La S.O. è debitrice dell'Iva solo se «partecipa» all'effettuazione dell'operazione. Se la S.O. non partecipa all'operazione e l'acquirente è un soggetto passivo stabilito in Italia, quest'ultimo sarà quindi tenuto ad assolvere l'Iva tramite il reverse charge.</p>

# L'iva nei passaggi tra casa madre e stabile organizzazione

## Prestazioni di servizi



- **Sentenza Corte di giustizia CEE, causa C-210/04:**
  - la S.O. è una mera dislocazione territoriale dello stesso soggetto e quindi non svolge attività economica indipendente
- **Ris. 81/E del 16/06/2006:**
  - le prestazioni di servizi rese dalla casa madre alla S.O. o viceversa, sono in entrambi i casi fuori dal campo di applicazione dell'IVA.
- **Ris. 327/E del 30/07/2008**
  - L'attività svolta dalla S.O. è comunque di natura commerciale

# Adempimenti della stabile organizzazione

## Operazioni poste in essere dalla S.O. in Italia (con soggetti terzi, diversi dalla casa madre)

- Debitore dell'imposta è la S.O.
- La S.O. ha gli stessi obblighi e diritti previsti per le imprese italiane
- La S.O. ha un numero di P. Iva assegnato dalla Agenzia delle Entrate

## Operazioni poste in essere dalla casa madre (con S.O. in Italia)

- Acquisti effettuati dalla casa madre: gli adempimenti sono osservati dalla S.O.
- Cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di soggetti privati o non residenti: gli adempimenti sono osservati dalla S.O.
- Cessioni e prestazioni effettuate nei confronti di soggetti passiva IVA: gli adempimenti sono osservati da questi ultimi, attraverso il reverse charge.
- Nel caso degli acquisti e delle cessioni effettuate verso privati o soggetti non residenti, le fatture devono transitare nella contabilità della S.O. e devono essere numerate distintamente rispetto a quelle relative alle operazioni della S.O.; vanno registrate in apposito registro o sezionale e riportate in un distinto modulo della dichiarazione Iva annuale



# Novità del decreto internazionalizzazione e Legge di Stabilità

Dott. Alberto Perani

Brescia, 07 Aprile 2016

# 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, modificando l'art. 110 comma 10 del TUIR, già a partire dal periodo d'imposta 2015.

# Art. 110 comma 10 del TUIR

Normativa previgente	Normativa in seguito alle modifiche del D.Lgs. 147/2015
<ul style="list-style-type: none"><li>• Presunzione legale relativa di fittizietà delle operazioni commerciali realizzate con soggetti aventi sede in un paradiso fiscale.</li><li>• L'impresa residente poteva fornire la prova contraria tramite una delle seguenti esimenti, alternative tra loro:<ul style="list-style-type: none"><li>- il fornitore estero ha un'attività economica effettiva;</li><li>- le operazioni estere corrispondono ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione.</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• I costi black list sono automaticamente deducibili, purché:<ul style="list-style-type: none"><li>- a fronte di operazioni ovviamente intercorse;</li><li>- nei limiti del loro valore normale.</li></ul></li><li>• E' stata eliminata la prima esimente.</li><li>• 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.</li></ul>



# Normativa in seguito alle modifiche del D.Lgs. 147/2015:

Esimente al fine di poter dedurre la parte eccedente il valore normale

## **1. Effettivo interesse economico**

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

- 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.

# ...segue

## 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

# Novità legge di stabilità

**Art. 1 c. 142 L208/2015 c.d. «Legge di Stabilità»**



Abrogazione del regime di indeducibilità dei costi Black List ed eliminazione della separata indicazione di tali costi in dichiarazione dei redditi



**A partire dall'anno di imposta 2016**

# Novità legge di stabilità

Si susseguono quindi tre regimi

Per i periodi antecedenti al 2015	Regola dell'indeducibilità dei costi: non sono ammesse in deduzione le spese Black List se non si fornisce la prova alternativa della ricorrenza di una delle due esimenti
Per l'anno 2015	Modifica dell'art. 110 TUIR prevista dal Decreto internazionalizzazione: deducibilità dei costi Black List ma esclusivamente nei limiti del valore normale
Dall'anno 2016	Legge di stabilità: abrogazione del regime di indeducibilità e pertanto le spese sostenute verso fornitori Black List sono deducibili come le altre spese.



# Recenti sentenze e provvedimenti in materia di Iva

Dott. Alberto Perani

Brescia, 07 Aprile 2016

# Corte di Cassazione

**Sentenza n. 5168/2016: la cessione nelle fiere estere di merci esportate temporaneamente ai fini dimostrativi incrementa il plafond degli esportatori abituali.**



- Le merci, in base al codice doganale comunitario, restano nazionali e ai fini Iva permane la loro territorialità;
- Quando le merci vengono cedute nelle fiere estere vi è cessione all'esportazione

# 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 n. 3581 del 24.02.2016: errori formali non pregiudicano la detrazione Iva su operazioni Intra-Ue**



L'omessa integrazione della fattura o l'erronea indicazione del titolo di esenzione non determina il venir meno del diritto alla detrazione se i requisiti sostanziali sono presenti e l'Amministrazione finanziaria è in condizione di verificare la sussistenza di tali requisiti.



# 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 cassazione

**Sentenza n.23761 del 20 novembre 2015: Imponibilità dello stampo non inviato al cliente Ue**




In caso di stipula di un contratto d'appalto tra operatori economici comunitari residenti in diversi Stati membri, **il presupposto del materiale trasporto del bene strumentale dallo Stato membro di origine a quello, diverso, di destinazione, ai fini della non imponibilità IVA deve essere verificato rispetto al momento della cessazione del rapporto contrattuale in esame**, e non anche rispetto al momento della cessazione di eventuali distinti contratti stipulati dalle stesse parti, anche se relativi alla fornitura di ulteriori beni della stessa specie da ottenere mediante l'utilizzo dei medesimi modelli, forme, stampi o attrezzature.

# 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.