

NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO
LE NOVITÀ INTRODOTTE CON L'ADOZIONE DELLA DIRETTIVA 2010/45/UE

Camera Commercio Cuneo
Sede di Alba
8 luglio 2013
A cura di Stefano Garelli

NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

Analisi delle modifiche apportate dalla nuova normativa

Principali temi trattati:

- Nuovo quadro di riferimento e principali modifiche
- Momento di effettuazione delle operazioni
- Obbligo di emissione delle fatture attive
- Nuovi casi di fattura differita e/o riepilogativa
- Contenuto e indicazioni da riportare in fattura
- Operazioni in valuta estera e cambi di riferimento
- Volume d'affari e Plafond
- Fattura cartacea e fattura elettronica
- Termini di emissione e di registrazione delle fatture emesse
- Autofatturazione e integrazione delle fatture ricevute
- Termini di registrazione delle fatture integrate e delle autofatture
- Fattura semplificata
- Tenuta e conservazione registri e documenti
- Aspetti sanzionatori
- Entrata in vigore delle nuove norme

NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

**Risvolti delle nuove regole riguardo alle comunicazioni
Intrastat, black list ed elenchi clienti/fornitori**

**Ripasso regole di comportamento in tema di servizi
generici**

**Servizi in deroga: evoluzione della normativa e della
prassi in materia**

Analisi delle implicazioni su alcune operazioni tipiche:

- Servizi di trasporto, intermediazione, lavorazione, riparazione
- Riaddebito di servizi

RISPOSTE A QUESITI

**NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI
CON L'ESTERO**

**ANALISI DELLE MODIFICHE
APPORTATE
DALLA NUOVA NORMATIVA**

NUOVO QUADRO DI RIFERIMENTO
E PRINCIPALI MODIFICHE
Direttiva 2010/45/UE

Principali modifiche recate alla Direttiva 2006/112/CE:

- **Inclusione della movimentazione intracomunitaria di beni per perizia tra le operazioni che **NON** costituiscono cessione / acquisto intracomunitario** (modifica articolo 17); possono essere semplicemente gestite con il registro di carico /scarico di cui all'articolo 243 della Direttiva;
- **Previsione di una norma di semplificazione per le cessioni continuative di beni** (modifica articolo 64):
"Le **cessioni continuative di beni** su un periodo superiore ad un mese di calendario, spediti o trasportati in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni inizia e ceduti in esenzione IVA o trasferiti in esenzione IVA in un altro Stato membro da un soggetto passivo ai fini della sua attività, conformemente alle condizioni fissate all'articolo 138, si considerano effettuate alla scadenza di ogni mese di calendario fintanto che non si ponga fine alla cessione."

NUOVO QUADRO DI RIFERIMENTO
E PRINCIPALI MODIFICHE
Direttiva 2010/45/UE

- **Previsione dell'obbligo di fatturazione a fine anno solare per le prestazioni continuative di servizi generici** per le quali non sono previsti acconti / pagamenti in corso d'opera (modifica articolo 64):

“Le **prestazioni di servizi** per le quali l'IVA è dovuta dal destinatario dei servizi in conformità all'articolo 196, effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un anno e che non comportano versamenti di acconti o pagamenti nel medesimo periodo, si considerano effettuate alla scadenza di ogni anno civile, fintanto che non si ponga fine alla prestazione dei servizi.”.

NUOVO QUADRO DI RIFERIMENTO E PRINCIPALI MODIFICHE **Direttiva 2010/45/UE**

- **Fissazione di un termine preciso per l'emissione delle fatture relative alle cessioni intracomunitarie di beni e ai servizi generici** (modifica articolo 67):

“Quando, alle condizioni di cui all'articolo 138, i beni spediti o trasportati in uno Stato membro diverso da quello di partenza della spedizione o del trasporto sono ceduti in esenzione IVA oppure quando i beni sono trasferiti in esenzione IVA in un altro Stato membro da un soggetto passivo ai fini della sua attività, l'imposta diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o alla scadenza del termine di cui all'articolo 222, primo comma, se nessuna fattura è stata emessa entro tale termine.”.

L'articolo 222 della Direttiva 2006/112/CE (come sostituito dalla Direttiva 2010/45/UE) afferma che:

“Per le cessioni di beni effettuate alle condizioni previste dall'articolo 138 o per le prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario dei beni o dei servizi a norma dell'articolo 196, la fattura è emessa entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta.

Per le altre cessioni di beni o prestazioni di servizi gli Stati membri possono imporre ai soggetti passivi dei termini per l'emissione delle fatture.”.

NUOVO QUADRO DI RIFERIMENTO
E PRINCIPALI MODIFICHE
Direttiva 2010/45/UE

- **Acquisti intracomunitari di beni:**
 - **unificazione del momento impositivo alla partenza dei beni**
 - **fissazione di un termine preciso riguardo all'esigibilità dell'imposta** (modifica articolo 69):

“Nei casi di acquisti intracomunitari di beni, l'IVA diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o alla scadenza del termine di cui all'articolo 222, primo comma, se nessuna fattura è stata emessa entro tale data.”.

NB: Al riguardo è stato osservato (P. Centore, Il nuovo momento impositivo delle operazioni intracomunitarie, Corriere Tributario, n. 2/2013) che, secondo la Direttiva, “... l'applicazione dell'Iva nel territorio di destinazione a cura del cessionario deve avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui il bene è stato spedito, e non entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento della fattura”, come invece stabilito dal Legislatore italiano.

NUOVO QUADRO DI RIFERIMENTO
E PRINCIPALI MODIFICHE
Direttiva 2010/45/UE

- **Introduzione dell'iva per cassa** ("cash accounting") (introduzione dell'articolo 167-bis);
- **Previsione della possibilità per gli Stati membri, riguardo alle operazioni in valuta diversa dall'euro, di accettare il cambio BCE** (modifica articolo 91);
- **Equiparazione della fattura elettronica a quella cartacea, semplificazione delle modalità di emissione** (modifica /sostituzione articolo 217 e articoli da 232 a 237);
- **Individuazione del Paese cui spetta dettare le regole in tema di fatturazione** (introduzione articolo 219-bis);
- **Fissazione delle indicazioni da menzionare in fattura** (modifica articolo 226);
- **Previsione della fattura semplificata** (introduzione dell'articolo 226-ter)

NUOVO QUADRO DI RIFERIMENTO
E PRINCIPALI MODIFICHE

Documenti di base

Documenti utili per l'analisi della direttiva:

- **Documento COM (2009) 20 def. del 28 gennaio 2009** - Comunicazione della Commissione al Consiglio - Sviluppi tecnologici nel settore della fatturazione elettronica e misure intese a semplificare, modernizzare e armonizzare ulteriormente le norme in materia di fatturazione dell'IVA;
- **Explanatory notes on VAT invoicing rules (Note esplicative sulle regole di fatturazione)**, del 5 ottobre 2011.

La documentazione sopra indicata è reperibile sul sito dell'Unione Europea.

NUOVO QUADRO DI RIFERIMENTO E PRINCIPALI MODIFICHE

Documenti di base

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/invoicing_rules/index_en.htm

The screenshot shows the European Commission website page for VAT Invoicing Rules. The page features a blue header with the European Commission logo and the text 'TAXATION AND CUSTOMS UNION'. Below the header is a navigation menu with links to 'About us', 'Online Databases', 'Tenders & Grants', 'FAQ', 'Subscribe to newflash', 'What's new?', and 'Sitemap'. The main content area is divided into a left sidebar and a main content area. The sidebar contains a 'Taxation' menu with sub-items like 'General Information', 'Personal Tax', 'Company Tax', 'Excise duties on alcohol, tobacco and energy', 'Other taxes', and 'Tax Co-operation, control and anti-fraud'. Below this is a 'VAT' menu with sub-items like 'Key documents', 'How VAT works', 'Traders', 'Invoicing rules', 'Intra Community supplies', 'E-Commerce', 'VAT refunds', 'VAT rates', and 'Checking a VAT number'. The main content area is titled 'VAT Invoicing Rules' and contains a list of documents, including the 'Second Directive on VAT Invoicing (Council Directive 2010/45/EU) and Explanatory Notes' and the 'First Directive on VAT Invoicing (Council Directive 2001/115/EC)'. Below the list is a section titled 'Second Directive on VAT Invoicing (Council Directive 2010/45/EU) and Explanatory Notes' which provides a brief overview of the directive and its purpose. The page also includes a 'Background' section and a search bar in the top right corner.

Legal notice | Contact | Search | English (en)

European Commission

TAXATION AND CUSTOMS UNION

European Commission > Taxation and Customs Union > Taxation > Vat > Traders > Invoicing_rules

About us | Online Databases | Tenders & Grants | FAQ | Subscribe to newflash | What's new? | Sitemap

Taxation

- General Information
- Personal Tax
- Company Tax
- Excise duties on alcohol, tobacco and energy
- Other taxes
- Tax Co-operation, control and anti-fraud

VAT

- Key documents
- How VAT works
- Traders**
- VAT in the EU
- Declaration obligations
- Invoicing rules**
- Intra Community supplies
- E-Commerce
- VAT refunds
- VAT rates
- Checking a VAT number

VAT Invoicing Rules

- Second Directive on VAT Invoicing (Council Directive 2010/45/EU) and Explanatory Notes
 - Background
 - Preparatory study on VAT invoicing rules
- First Directive on VAT Invoicing (Council Directive 2001/115/EC)
 - Background
 - Electronic invoicing
- Background documents

Second Directive on VAT Invoicing (Council Directive 2010/45/EU) and Explanatory Notes

The [second Directive on VAT invoicing](#) was adopted on 13 July 2010 and its provisions shall be applied by Member States as from 1 January 2013.

It aims to promote and further simplify invoicing rules by removing existing burdens and barriers. It establishes equal treatment between paper and electronic invoices without increasing the administrative burden on paper invoices and has the aim to promote the uptake of e-invoicing by allowing freedom of choice regarding the invoicing method.

For a clear understanding of the main VAT invoicing rule changes as from 1 January 2013 a set of [Explanatory Notes](#) has been written in 21 languages. Please click on the speech bubble.

Background

The European Commission on 28 January 2009 adopted a proposal to change the VAT Directive ([2006/112/EC](#)) in respect to the invoicing

NUOVO QUADRO DI RIFERIMENTO
E PRINCIPALI MODIFICHE

Documenti di base

- **Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013** – commento alle disposizioni recate dalla legge di stabilità 2013 – legge n. 228/2012;
- **Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013** – Iva, prestazioni di servizi – momento di ultimazione – questioni particolari attinenti al settore delle telecomunicazioni.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

modifiche recate dalla Legge n. 228/2012

L'articolo 39 del DI n. 331/1993 afferma che:

- 1. Le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari di beni si considerano effettuati all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione al cessionario o a terzi per suo conto, rispettivamente, dal territorio dello Stato o dal territorio dello Stato membro di provenienza.** Tuttavia se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna. Parimenti nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento. Le disposizioni di cui al secondo e al terzo periodo operano a condizione che siano osservati gli adempimenti di cui all'articolo 50, comma 5.
- 2. Se anteriormente al verificarsi dell'evento indicato nel comma 1 e' stata emessa la fattura** relativa ad un'operazione intracomunitaria la medesima si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato, alla data della fattura.
- 3. Le cessioni ed i trasferimenti di beni, di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), e comma 2, lettere b) e c), e gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, se effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese."**

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

modifiche recate dalla Legge n. 228/2012

Articolo 41 del DI n. 331/1993:

1. Costituiscono cessioni non imponibili:

a) 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 di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta; 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. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'articolo 38, comma 5, lettera c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformità degli articoli 6 e 8 del presente decreto;

(...)

2. Sono assimilate alle cessioni di cui al comma 1, lettera a):

(...)

b) le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 38, comma 4, trasportati o spediti in altro Stato membro dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto, anche se non effettuate nell'esercizio di imprese, arti e professioni e anche se l'acquirente non è soggetto passivo d'imposta;

c) l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

modifiche recate dalla Legge n. 228/2012

Articolo 38 del DI n. 331/1993:

(...)

2. 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.
3. Costituiscono inoltre acquisti intracomunitari:
 - a) (lettera soppressa);
 - b) la introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta di beni provenienti da altro Stato membro. La disposizione si applica anche nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro;
 - c) gli acquisti di cui al comma 2 da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta;
 - d) l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto dei soggetti indicati nella lettera c) di beni dagli stessi in precedenza importati in altro Stato membro;
 - e) gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi trasportati o spediti da altro Stato membro, anche se il cedente non e' soggetto d'imposta ed anche se non effettuati nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI **modifiche recate dalla legge n. 228/2012**

E' stato sostituito l'articolo 39 del DI n. 331/1993 – attuale titolazione: “**Effettuazione delle cessioni e degli acquisti intracomunitari**”; sino al 31 dicembre 2012 la norma era così titolata: “**effettuazione dell'acquisto intracomunitario**”.

Cfr. Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo IV, paragrafo 7.2.

Vengono previste le seguenti **modifiche**:

- **viene unificato il momento di effettuazione** delle cessioni e degli acquisti intracomunitari (momento di inizio trasporto / spedizione); tale mutamento, come meglio si vedrà nel seguito rileva sotto due profili:
 - momento in riferimento al quale occorre ricercare il tasso di cambio applicabile alle operazioni in valuta;
 - momento a partire dal quale conteggiare il termine entro il quale occorre ricevere la fattura del fornitore estero.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

modifiche recate dalla legge n. 228/2012

- viene stabilito che il **pagamento / incasso anticipato totale o parziale del prezzo** (ad esempio: acconti) **NON** costituisce più momento di effettuazione dell'operazione; di conseguenza NON comporta più l'obbligo di ricevere /emettere fattura; resta, invece, la possibilità di ricezione / emissione anticipata della fattura;
- Viene previsto che le cessioni intracomunitarie di beni / acquisti intracomunitari di beni, se **effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare**, si considerano effettuati al termine di ciascun mese.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI **modifiche recate dalla legge n. 228/2012**

Nel caso di **esistenza di clausola idonea a spostare in avanti il momento del trasferimento della proprietà della merce**, occorre fare riferimento a tale ultimo momento, con il limite dell'anno.

Si tratta, ad esempio, delle seguenti situazioni:

- Spedizione / Ricevimento di merce con clausola di gradimento o in prova o in visione;
- Spedizione / Ricevimento di merce in base a contratto di consignment stock o di call off stock;
- Etc.

Resta inteso che le merci spedite/ ricevute a tale titolo devono essere annotate sull'apposito **registro di carico / scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del DL n. 331/1993.**

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI correlati risolti in tema di fatturazione e registrazione

L'articolo 46 del DI n. 331/1993 afferma che:

"2. Per le **cessioni intracomunitarie** di cui all'articolo 41, e' emessa fattura a norma dell'articolo 21 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con l'indicazione, in luogo dell'ammontare dell'imposta, che si tratta di operazione non imponibile e con l'**eventuale** specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale.

(...)

5. **Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.**

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI correlati risolti in tema di fatturazione e registrazione

L'articolo 47 del DI n. 331/1993 – Registrazione delle operazioni intracomunitarie afferma che:

1. **Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma dell'articolo 46, comma 1, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente. Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all'articolo 25 del predetto decreto.**
- (...)
3. I soggetti di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta, annotano le fatture di cui al comma 1, previa loro progressiva numerazione ed entro gli stessi termini indicati al comma 1, in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 dello stesso decreto n. 633 del 1972.
4. **Le fatture relative alle cessioni intracomunitarie di cui all'articolo 46, comma 2, sono annotate distintamente nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione ed entro il termine di emissione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.**

Cfr. Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo IV, paragrafi 7.3.1 e 7.3.2.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

modifiche recate dalla legge n. 228/2012

ESEMPIO – **fattura anticipata**

Impresa di altro Paese Ue, nel **mese di maggio 2013** emette fattura anticipata nei confronti di impresa italiana. Tale fattura viene ricevuta nello stesso mese di maggio 2013.

La merce viene spedita dal fornitore di altro Paese Ue all'impresa italiana nel **mese di luglio 2013** ; tale merce giunge all'impresa italiana nel mese di luglio 2013.

SVOLGIMENTO

L'impresa italiana, ricevuta la fattura estera deve:

- numerarla e integrarla con Iva;
- annotarla sul registro fatture emesse e sul registro acquisti entro il giorno 15 del mese successivo (entro il 15 giugno), ma con riferimento al mese precedente (maggio).

L'impresa italiana, in base a quanto previsto dall'articolo 50, comma 7, del DL n. 331/1993, entro il 25 agosto 2013 presenta il modello Intra acquisti relativo al mese di luglio 2013.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI **modifiche recate dalla legge n. 228/2012**

ESEMPIO – **fornitura continuativa ultramensile**

Impresa italiana ha stipulato un contratto di consignment stock con impresa francese.

L'impresa italiana:

- annota la merce ricevuta sull' apposito registro di carico / scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993;
- comunica mensilmente gli avvenuti prelievi all'impresa francese.

L'impresa francese, entro il 15 del mese successivo a ogni mese solare di riferimento, emette fattura nei confronti dell'impresa italiana per i prelievi eseguiti nel mese precedente.

La fattura emessa dall'impresa francese viene ricevuta nel mese di emissione della stessa.

Esempio: la fattura relativa ai **prelievi eseguiti nel mese di maggio 2013**, emessa entro il 15 giugno, viene ricevuta nel mese di giugno 2013.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELLE OPERAZIONI

modifiche recate dalla legge n. 228/2012

SVOLGIMENTO

Trattandosi di una fornitura continuativa, l'impresa italiana è abilitata ad applicare la disposizione contenuta nell'articolo 39, comma 3, del DI n. 331/1993: "..... **gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, se effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese.**".

E' quindi possibile raggruppare i prelievi eseguiti in uno stesso mese solare.

L'impresa italiana deve numerare e integrare con Iva la fattura emessa dall'impresa francese e la deve annotare sul registro fatture emesse e sul registro acquisti entro il 15 del mese successivo (a quello di ricevimento) e con riferimento al mese precedente (e, quindi, con riferimento al mese di ricevimento della fattura).

Secondo le ipotesi poste nell'esempio, l'impresa italiana deve eseguire l'annotazione sul registro fatture emesse e sul registro acquisti entro il 15 luglio 2013, ma con riferimento al mese di giugno 2013; il modello Intra acquisti deve essere presentato entro il 25 luglio 2013 (con riferimento al mese di giugno).

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni territoriali

L'articolo 21 del Dpr n. 633/1972, prevede l'obbligo di emissione della fattura riguardo alle seguenti operazioni:

- **Operazioni imponibili** (comma 1);
- **Operazioni non imponibili, esenti o non soggette** (comma 6);

6. La fattura è emessa anche per le tipologie di operazioni sottoelencate e **contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale:**

- a) cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette all'imposta a norma dell'articolo 7 --*bis* comma 1, con l'annotazione «operazione non soggetta»;
- b) operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-*bis*, 9 e 38-*quater*, con l'annotazione «operazione non imponibile»;
- c) operazioni esenti di cui all'articolo 10, eccetto quelle indicate al n. 6), con l'annotazione «operazione esente»;
- d) operazioni soggette al regime del margine previsto dal decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, con l'annotazione, a seconda dei casi, «regime del margine -- beni usati», «regime del margine -- oggetti d'arte» o «regime del margine -- oggetti di antiquariato o da collezione»;
- e) operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo soggette al regime del margine previsto dall'articolo 74-*ter*, con l'annotazione «regime del margine -- agenzie di viaggio.»;

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extraterritoriali

- **Operazioni “extraterritoriali”** (comma 6-bis).

6-bis. I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate **quando non sono soggette all'imposta** ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con **l'eventuale** specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), **effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea**, con l'annotazione «**inversione contabile**»;
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione «**operazione non soggetta**».

Cfr. Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo IV, paragrafo 3.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extraterritoriali

Si tratta di operazioni che NON si considerano effettuate in Italia (NON hanno la territorialità italiana: **OPERAZIONI EXTRATERRITORIALI**) e che:

- **Lettera a)**: sono poste in essere nei confronti di operatori economici di altro Paese Ue i quali per tali operazioni, nel loro Paese, essendo tali operazioni considerate effettuate nel Paese stesso, sono tenuti ad applicare il meccanismo di reverse charge;
- **Lettera b)**: si considerano effettuate fuori dell'Unione Europea.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extraterritoriali

Articolo 21, comma 6-bis, del Dpr n. 633/1972

Rientrano, ad esempio, in tale ambito, i SERVIZI

GENERICI articolo 7-ter eseguiti nei confronti di operatore economico di altro Paese Ue.

Tali servizi:

- Si considerano effettuati nel Paese del committente;
- Riguardo agli stessi il committente è il soggetto debitore dell'imposta.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extraterritoriali

Articolo 21, comma 6-bis, del Dpr n. 633/1972

NON rientrano, ad esempio, in tale ambito, le CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI eseguite nei confronti di operatore economico di altro Paese Ue.

Tali cessioni:

- Si considerano effettuate in Italia (articolo 32 della Direttiva 2006/112/CE e articolo 7-bis del Dpr n. 633/1972);
- Sono non imponibili ai sensi dell'articolo 41/1/a, in quanto la merce viene inviata in altro Paese Ue;
- Riguardo alle stesse il cessionario è soggetto debitore dell'imposta.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extraterritoriali

Riguardo alle **operazioni di cui al comma 6-bis, lettera a)**, occorre quindi distinguere tra:

- **Operazioni per le quali il cliente / committente estero, soggetto passivo d'imposta, è debitore dell'imposta nel Paese estero**: obbligo di emissione fattura con indicazione di "**inversione contabile**" (o "reverse charge") ed **eventuale** specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale; è, ad esempio, il caso delle [prestazioni di servizi generici](#) (articolo 7-ter nei rapporti B2B);
- **Operazioni per le quali il cliente / committente estero NON è debitore dell'imposta nel Paese estero**: l'impresa italiana deve aprire una posizione Iva nel Paese estero ed assolvere ai relativi obblighi Iva; l'operazione in questione non è fiscalmente rilevante in Italia; è, ad esempio, il caso di [servizi immobiliari svolti a favore di consumatori finali in altro Paese Ue](#).

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Reverse charge: Direttiva 2006/112/CE

Mentre nel caso di **servizi generici**, nei rapporti B2B, l'**articolo 196** della Direttiva 2006/112/CE (come sostituito dalla Direttiva 2008/8/CE) prevede la regola del Paese del committente.

Nel caso delle **altre operazioni** (cessioni interne di beni e prestazioni di servizi in deroga), l'**articolo 194** della Direttiva sopra citata lascia ai singoli Paesi Ue decidere il trattamento Iva delle stesse.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Reverse charge: Direttiva 2006/112/CE

Articolo 196

L'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44(*), se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro

Nota (*) servizio generico (B2B); come da articolo 7-ter del Dpr n. 633/1972.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Reverse charge: Direttiva 2006/112/CE

Articolo 194

1. Se la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui è dovuta l'IVA, gli Stati membri **possono** prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi.
2. Gli Stati membri determinano le condizioni di applicazione del paragrafo 1.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extraterritoriali

Paese che detta le regole di fatturazione

Articolo 219 bis della Direttiva 2006/112/CE

Fatti salvi gli articoli da 244 a 248, si applicano le disposizioni seguenti.

- 1) La fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, conformemente alle disposizioni del titolo V.
- 2) In deroga al punto 1, la fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato membro in cui il fornitore/prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la cessione/prestazione viene effettuata o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, nello Stato membro del suo domicilio o della sua residenza abituale, quando:
 - a) il fornitore/prestatore non è stabilito nello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, conformemente alle disposizioni del titolo V, o la sua stabile organizzazione non interviene nella cessione o nella prestazione ai sensi dell'articolo 192 bis, e il debitore dell'IVA è l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi. Tuttavia, quando l'acquirente/destinatario emette la fattura (autofatturazione) si applica il punto 1.
 - b) la cessione di beni o la prestazione di servizi non si considera effettuata nella Comunità conformemente alle disposizioni del titolo V.";

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extraterritoriali

Paese che detta le regole di fatturazione

L'articolo 219 bis della Direttiva 2006/112/CE, introdotto dalla Direttiva 2010/45/UE, prevede quanto segue:

- 1) **REGOLA BASE:** Le regole vengono dettate dal Paese in cui l'operazione si considera effettuata;
- 2) **DEROGA:** Le regole vengono dettate dal Paese di stabilimento del fornitore / prestatore:
 - a) Se questi NON è stabilito nel Paese in cui viene effettuata l'operazione (o se stabilito in tale Paese mediante stabile organizzazione, questa non partecipa all'operazione) e il debitore dell'Iva è l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi; nel caso, tuttavia, di delega della fatturazione al cliente ("self billing"), vale la regola n. 1);
 - b) Oppure, se l'operazione si considera effettuata fuori del territorio Ue.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Paese che detta le regole di fatturazione

Esempi

Impresa italiana, non stabilita in Francia, svolge un lavoro su un immobile in Francia (senza stabile organizzazione in Francia).

La prestazione (servizio immobiliare) si considera effettuata in Francia.

In base a quanto previsto dall'articolo 219-bis:

- Se il lavoro viene svolto a favore di impresa francese (o altro soggetto identificato ai fini Iva in Francia): si applica la deroga 2 a) in quanto il committente è debitore dell'imposta. Le regole sulla fatturazione vengono dettate dall'Italia. Viene emessa fattura articolo 7-quater, lettera a), Dpr n. 633/1972 – inversione contabile;
- Se il lavoro viene svolto a favore di un consumatore finale (o di altro soggetto NON identificato ai fini Iva in Francia): si applica la regola generale. Le regole sulla fatturazione vengono dettate dalla Francia. L'impresa italiana deve aprire una posizione Iva in Francia e deve emettere fattura tramite tale posizione Iva. Tale fattura, ai fini italiani, viene registrata solo in contabilità generale.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Cessioni di beni

Le Tabelle che seguono hanno per oggetto il trattamento Iva previsto dai 27 Paesi Ue in relazione alle cessioni di beni che, in considerazione delle regole di territorialità vigenti nei singoli Paesi, si considerano effettuate all'interno dei Paesi stessi (cessioni interne).

Ci si intende riferire, ad esempio, alle seguenti **situazioni operative**:

- **acquisto di beni in un Paese Ue e vendita all'interno dello stesso Paese Ue;**
- **fornitura di beni con installazione e montaggio da parte del fornitore o per suo conto; com'è noto, l'articolo 36 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 e successive modifiche, afferma che tali operazioni si considerano effettuate nel Paese in cui avviene l'installazione o il montaggio;**
- **cessioni di beni (provenienti dal Paese del cedente) in occasione di fiere e altre manifestazioni similari o di tentata vendita.**

Riguardo alle operazioni in argomento **l'articolo 194** della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 stabilisce che se la cessione dei beni è posta in essere da un soggetto passivo non stabilito nel Paese Ue in cui l'operazione si considera effettuata (e nella quale è quindi dovuta l'Iva), gli Stati membri possono prevedere che il debitore dell'imposta sia il destinatario della cessione di beni.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Cessioni di beni

I singoli Paesi Ue, in relazione alle operazioni in argomento, sono quindi **liberi di stabilire**:

- che il soggetto debitore dell'imposta sia il cessionario, prevedendo che lo stesso debba essere un soggetto stabilito nel Paese della cessione o semplicemente identificato ai fini Iva in tale Paese (si tratta dell'istituto del cd. "**reverse charge interno**"; cd. "**tax shifting**");
- o che il soggetto debitore dell'imposta sia il cedente, con conseguente obbligo da parte dello stesso di richiedere un numero identificativo Iva in tale Paese (a mezzo di identificazione diretta o con rappresentante fiscale). La regola del cedente viene senz'altro adottata nel caso in cui il cessionario non sia un soggetto passivo d'imposta (si tratti cioè di un consumatore finale).

Nel seguito ci si limita a prendere in esame i rapporti tra operatori economici.

Si ricorda che per **soggetto stabilito** si intende un soggetto che ha la propria sede o possiede una propria stabile organizzazione nel Paese interessato, mentre per **soggetto identificato** si intende un soggetto in possesso di un numero identificativo Iva.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Cessioni di beni

Paese	Applicazione reverse charge interno	tipologia operazioni e condizioni
Austria	SI	Secondo IBFD il reverse charge interno sulle forniture con installazione eseguite da fornitori esteri nei confronti di soggetti passivi d'imposta stabiliti in Austria.
Belgio	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le forniture con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Belgio (irrilevante se identificato o meno in Belgio) nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Belgio (mediante rappresentante fiscale).
Bulgaria	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione / montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Bulgaria nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Bulgaria.
Repubblica Ceca	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione / montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito nella Repubblica Ceca (irrilevante se identificato o meno in tale Paese) o se stabilito, senza l'intervento della stabile organizzazione, nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato nella Repubblica ceca.
Cipro	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione / montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Cipro nei confronti di soggetto passivo stabilito in Cipro. Il fornitore deve espressamente indicare in contratto che il cliente è il soggetto debitore dell'imposta (applicazione della procedura del reverse charge interno).
Danimarca	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione / montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Danimarca (irrilevante se identificato o meno in tale Paese) nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Danimarca.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Cessioni di beni

Paese	Applicazione reverse charge interno	tipologia operazioni e condizioni
Estonia	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le vendite con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito (o stabilito ma senza l'intervento della stabile organizzazione) e non identificato in Estonia nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Estonia.
Finlandia	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le vendite con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito e non identificato (volontariamente) in Finlandia nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Finlandia.
Francia	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le vendite con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Francia o stabilito ma senza l'intervento della stabile organizzazione (irrilevante se identificato o meno in tale Paese) nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Francia.
Germania	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione / montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Germania (irrilevante se identificato o meno in tale Paese) nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Germania.
Grecia	NO	
Irlanda	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione / montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Irlanda nei confronti di soggetto passivo stabilito in Irlanda.
Italia	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le forniture con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Italia (irrilevante se identificato o meno in Italia) nei confronti di soggetto passivo stabilito in Italia.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Cessioni di beni

Paese	Applicazione reverse charge interno	tipologia operazioni e condizioni
Lettonia	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione /montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Lettonia nei confronti di soggetto passivo stabilito in Lettonia.
Lituania	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione /montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Lituania (irrilevante se identificato o meno in tale Paese) nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Lituania.
Lussemburgo	NO	
Malta	NO	Secondo la pubblicazione della Deloitte il reverse charge interno non trova applicazione in Malta. Secondo IBFD il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le forniture di beni con installazione /montaggio) poste in essere da parte di soggetto non registrato in Malta nei confronti di soggetto passivo stabilito in Malta
Olanda	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le forniture con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Olanda (irrilevante se identificato o meno in tale Paese) nei confronti di soggetto passivo stabilito in Olanda.
Polonia	NO	A partire dal 1° aprile 2013 viene abolito il reverse charge sulle cessioni interne. Esiste ancora il dubbio se tale abolizione valga altresì per le forniture con installazione.
Portogallo	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le forniture con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Portogallo (irrilevante se identificato o meno in tale Paese) nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Portogallo.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Cessioni di beni

Regno Unito	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione /montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito e non identificato nel Regno Unito nei confronti di soggetto passivo stabilito nel Regno Unito. Il fornitore deve presentare domanda all'HMRC per essere autorizzato a utilizzare la procedura semplificata (applicazione del reverse charge interno).
Romania	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le forniture con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito e non identificato in Romania nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato (mediante rappresentante fiscale) in Romania.
Slovacchia	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione /montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito e non identificato in Slovacchia nei confronti di soggetto passivo stabilito in Slovacchia.
Slovenia	NO	Ove il fornitore estero (pur essendovi obbligato) non richieda l'identificazione ai fini Iva in Slovenia e il cliente sia un soggetto identificato in Slovenia gli obblighi Iva vengono trasferiti su quest'ultimo. In tale evenienza il fornitore estero non è abilitato a chiedere a rimborso l'Iva eventualmente subita in Slovenia.
Spagna	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le forniture con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito in Spagna (o se stabilito senza l'intervento della stabile organizzazione; irrilevante se identificato o meno in tale Paese) nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Spagna.
Svezia	SI	Il reverse charge interno si applica in relazione alle cessioni interne di beni (ivi comprese le forniture con installazione / montaggio) poste in essere da parte di soggetto non stabilito e non identificato in Svezia nei confronti di soggetto passivo stabilito o identificato in Svezia. La normativa svedese in materia di reverse charge è molto complessa; è opportuno condurre una verifica con un consulente locale.
Ungheria	SI	Il reverse charge interno si applica limitatamente alle forniture di beni con installazione /montaggio poste in essere da parte di soggetto non stabilito (o stabilito ma senza l'intervento della stabile organizzazione; è invece irrilevante se il fornitore estero è identificato o meno in Ungheria) nei confronti di soggetto passivo stabilito in Ungheria.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Prestazioni di servizi

Le Tabelle che seguono hanno per oggetto il trattamento Iva previsto dai 27 Paesi Ue in relazione alle prestazioni di servizi che, in considerazione delle regole di territorialità vigenti nei singoli Paesi, si considerano effettuate all'interno dei Paesi stessi.

In tema di prestazioni di servizi, riguardo alla procedura del reverse charge (in base alla quale il soggetto debitore dell'imposta non è più il prestatore ma il committente) la direttiva 2006/112/CE prevede due distinte situazioni:

- nel caso dei **servizi generici**, posti in essere tra operatori economici, è previsto il **reverse charge obbligatorio** da parte del committente (articolo 196);
- nel caso dei **servizi specifici (cd. "servizi in deroga")**, i vari Paesi membri hanno la facoltà di prevedere l'applicazione della procedura in argomento (**reverse charge interno; cd. "tax shifting"**), determinandone le condizioni di applicazione (articolo 194), oppure di mantenere fermo che il principio che il soggetto debitore dell'imposta è il prestatore.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Prestazioni di servizi

In questa sede ci si limita a eseguire l'esame degli adempimenti previsti dai 27 Paesi Ue riguardo ai [servizi specifici \("servizi in deroga"\)](#) e cioè ai:

- servizi relativi a beni immobili;
- servizi di trasporto passeggeri;
- servizi di ristorazione e catering;
- servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili a breve termine di mezzi di trasporto;
- servizi di accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso.

nei rapporti tra operatori economici (B2B).

Si ricorda che per **soggetto stabilito** si intende un soggetto che ha la propria sede o possiede una propria stabile organizzazione nel Paese interessato, mentre per **soggetto identificato** si intende un soggetto in possesso di un numero identificativo Iva.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Prestazioni di servizi

Reverse charge interno - prestazioni di servizi in deroga

Fonti:

- [Deloitte, Quick reference to European Vat Compliance, Wolters Kluwer, 2012;](#)
- [IBFD, Value Added Taxation \(banca dati on line aggiornata al 2012\).](#)
- [IBFD, EU VAT Compass 2012/2013, Edizione 2012](#)

Paese	Applicazione reverse charge interno	condizioni
Austria	SI	Prestatore non stabilito in Austria. Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Austria
Belgio	SI	Prestatore non stabilito in Belgio (irrilevante se identificato o meno in Belgio). Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Belgio (mediante rappresentante fiscale).
Bulgaria	SI	Limitatamente alle prestazioni legate alla gestione dei rifiuti. Per le altre prestazioni obbligo di identificazione e di applicazione dell'iva bulgara.
Repubblica Ceca	SI	Prestatore non stabilito in Cechia o se stabilito, operazione posta in essere senza l'intervento della stabile organizzazione. Il reverse charge è applicabile anche se il prestatore estero è registrato ai fini Iva in tale Paese. Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Cechia .
Cipro	NO	Secondo la pubblicazione della Deloitte sulle prestazioni di servizi non è possibile applicare il reverse charge, Secondo IBFD è invece possibile; occorre accordo scritto con il cliente soggetto passivo stabilito in Cipro.
Danimarca	SI	Prestatore non stabilito in Danimarca (irrilevante se identificato o meno in Danimarca). Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Danimarca.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Prestazioni di servizi

Paese	Applicazione reverse charge interno	condizioni
Estonia	SI	Prestatore non stabilito e non identificato in Estonia. Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Estonia.
Finlandia	SI	Prestatore non stabilito e non identificato in Finlandia Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Finlandia.
Francia	SI	Prestatore non stabilito in Francia o stabilito ma senza l'intervento della stabile organizzazione (irrilevante se identificato o meno in Francia). Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Francia.
Germania	SI	Prestatore non stabilito in Germania (irrilevante se identificato o meno in Germania). Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Germania.
Grecia	NO	
Irlanda	SI	Il reverse charge interno si applica ad alcuni lavori di costruzione e alle prestazioni di carattere culturale, artistico, etc. Prestatore non stabilito in Irlanda (irrilevante se identificato o meno in Irlanda). Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Irlanda.
Italia	SI	Prestatore non stabilito in Italia (irrilevante se identificato o meno in Italia). Committente soggetto passivo stabilito in Italia.
Lettonia	NO	Secondo IBFD: il reverse charge si applica sul noleggio a breve termine di mezzi di trasporto

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Prestazioni di servizi

Paese	Applicazione reverse charge interno	condizioni
Lituania	NO	Secondo IBFD: il reverse charge si applica sul noleggio a breve termine di mezzi di trasporto
Lussemburgo	NO	
Malta	NO	Secondo la pubblicazione della Deloitte il reverse charge interno non trova applicazione in Malta. Secondo IBFD trova applicazione nel caso di servizi resi da prestatore non registrato in Malta nei confronti di soggetto passivo stabilito in Malta.
Olanda	SI	Prestatore non stabilito in Olanda (irrilevante se identificato o meno in Olanda). Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Olanda.
Polonia	SI	Prestatore non stabilito in Polonia (irrilevante se identificato o meno in tale Paese). Committente soggetto passivo stabilito in Polonia.
Portogallo	SI	Prestatore non stabilito in Portogallo (irrilevante se identificato o meno in tale Paese). Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Portogallo.
Regno Unito	SI	Limitatamente ad alcune prestazioni di servizi: servizi relativi agli immobili e servizi relativi ad attività culturali, artistiche, etc. Prestatore non stabilito e non identificato nel Regno Unito Committente soggetto passivo stabilito o identificato nel Regno Unito.
Romania	SI	Prestatore non stabilito e non identificato in Romania. Committente soggetto passivo stabilito o identificato (mediante rappresentante fiscale) in Romania.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Prestazioni di servizi

Paese	Applicazione reverse charge interno	condizioni
Slovacchia	SI	Prestatore non stabilito e non identificato in Slovacchia. Committente soggetto passivo stabilito in Slovacchia.
Slovenia	NO	Il prestatore estero ha l'obbligo di identificarsi ai fini Iva in Slovenia. Nel caso in cui il prestatore estero (pur essendovi obbligato) non provvede all'identificazione, il committente soggetto passivo stabilito o identificato in Slovenia ha l'obbligo di applicare l'istituto del reverse charge interno. In tale evenienza il fornitore estero non è abilitato a chiedere a rimborso l'Iva eventualmente subita in Slovenia.
Spagna	SI	Prestatore non stabilito in Spagna (o se stabilito, senza l'intervento della stabile organizzazione; irrilevante se identificato o meno in Spagna). Committente soggetto passivo stabilito in Spagna.
Svezia	SI	Prestatore non stabilito e non identificato in Svezia Committente soggetto passivo stabilito o identificato in Svezia.
Ungheria	SI	Il reverse charge interno si applica ad alcuni specifici servizi (trasporto passeggeri, servizi culturali, artistici, etc., servizi di catering) posti in essere da soggetti esteri non stabiliti in Ungheria (o se stabiliti senza l'intervento della stabile organizzazione; irrilevante se registrati o meno ai fini Iva in Ungheria) nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Ungheria.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Esempio: GERMANIA

Tratto da IBFD –Value Added in Europe

10.1.2.1. Supplies made by non-resident suppliers

The reverse charge mechanism applies to work supplies (Werklieferungen) and any supplies of services by non-resident taxable persons to other taxable persons or public bodies, irrespective of whether the customer is resident in Germany or not. Consequently, if the recipient of a service or work supply rendered by a non-resident taxable person is not resident in Germany, he will have to register for VAT in order to account for VAT under the reverse charge mechanism. The reverse-charged VAT can usually be deducted as input VAT. However, if the non-resident recipient is established in a third country that does not meet the reciprocity principle, he is not allowed to deduct the input VAT ([article 15\(4b\) of the VAT Act](#)).

The non-resident supplier has to mention in the invoice that the recipient is the person liable for German VAT ([article 14a\(5\) of the VAT Act](#)). As from 1 January 2013, the use of the following wording “Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers” (recipient is liable for remitting the tax) will be Mandatory. If the service or installation supply is exempt, the reverse charge rule does not apply; the non-resident supplier has to refer to the exemption in the invoice (article 14(1)(1)(6) of the VAT Act).

If a supply subject to the reverse charge has been made by a non-resident taxable person, it has to be checked whether the supply has been made through his domestic fixed establishment or branch. If so, the taxable person might be treated as resident. The consequence is generally that the reverse charge mechanism is not applicable to those supplies.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE
REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Esempio: POLONIA

www.pwc.ch/btn

***Abolition of the reverse
charge system***

Dear Ladies and Gentlemen

The local reverse charge system that caused serious cash-flow problems for non-established entities in Poland will be abolished from 1 April 2013.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Esempio: POLONIA

The current situation

On their local supplies of goods, non-established entities are required to apply the local reverse charge system in various countries within the EU. Foreign businesses cannot charge local VAT on the output supplies, but the local purchases are invoiced with input VAT. Poland is one of these major countries, where this invoicing method creates serious VAT financing issues also for Swiss established, but locally VAT-registered entities. The system was introduced barely two years ago in Poland.

An additional problem arose recently regarding the question whether a principal company qualifies as an established entity in Poland or not. To determine this question, a thorough analysis could be necessary, reviewing the scope of activities and the technical and human resources available in Poland. Depending on the results, the VAT treatment of Polish local supplies could be totally different; invoicing could be made with or without Polish VAT.

Changes

Following the changes, effective from April 2013, it will be clear that local supplies of goods, except of some specific cases will be subject to Polish VAT again for the entities registered for VAT in Poland. This modification should also reduce the problems arising from VAT financing for non-established entities.

Conclusion and recommendation(s) for action(s)

As a consequence, we recommend reviewing your Polish business activities in detail, in order to ensure compliance with local VAT rules and regulations. The invoicing systems should be set-up to apply the changed VAT treatment from 1 April.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Esempio: POLONIA

MERIDIAN GLOBAL SERVICES – 10 APRIL 2013

Poland - Important amendments to the VAT Act effective from 1 April 2013 regarding domestic reverse charge

Poland

In April 2011, Poland introduced the obligatory reverse charge in respect of supplies of goods and services provided by non-established businesses (regardless of VAT registration status) to businesses which are established and VAT registered in Poland. The recipient of the goods or services was required to self-account for Polish VAT due on such supplies.

Starting from 1st April 2013, this rule will change for supply of goods by non-established who are VAT registered in Poland (the application of reverse charge for service remains unchanged). According to the new rules (Art. 17.1, point 4, 5, 6 and 7 of the Polish VAT Act) once a non-established supplier is VAT registered in Poland, it will no longer be able to use the domestic reverse charge on its supplies to established and VAT registered customers in Poland and will be required to charge VAT on its sale.

There is one exception to the above rule relating to supply of gas within the gas system, electricity within the electrical power system, and heating or cooling energy within heating or cooling energy distribution networks that is performed by a non-resident supplier.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE
REVERSE CHARGE INTERNO NEI 27 PAESI UE

Esempio: POLONIA

VAT SYSTEMS NEWS – MARCH 2013

Poland – Changes in reverse charge from 1 April 2013

Under the amended Polish VAT Act, the reverse charge mechanism will no longer be applicable in the case of a delivery of goods to a Polish customer made by a foreign company which is registered for VAT purposes in Poland. The only exception is in the case of the supply of the following goods: gas, electricity, heat and cooling energy. This change means in practice that from the 1st April 2013 a delivery of goods in Poland to a customer established in Poland, when made by a foreign company which is registered for VAT purposes in Poland, is subject to Polish VAT. As a result the foreign company should raise a Polish sales invoice with VAT to its customer.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

operazioni extraterritoriali

Le **FATTURE ATTIVE** relative a operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, del Dpr n. 633/1972, devono essere annotate sul registro fatture emesse.

Nel caso di impresa italiana che riceva **FATTURE PASSIVE** di cui all'articolo 21, comma 6-bis, essa le deve annotare sul registro degli acquisti.

E' da ritenere che l'obbligo di annotazione riguardi solo il caso in cui l'operazione viene posta in essere da un'impresa italiana nei confronti di altra impresa italiana.

Esempio:

Impresa italiana A acquista merce in Cina e la cede ad altra impresa italiana B "allo stato estero". In tale evenienza A, in base a quanto previsto dall'articolo 21, comma 6-bis, lettera b), del Dpr n. 633/1972, emette fattura per operazione non soggetta articolo 7-bis nei confronti di B. B deve annotare tale fattura sul registro acquisti.

Se l'impresa A fosse un'impresa estera, B potrebbe limitarsi ad annotare la fattura in contabilità generale.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

operazioni extra territoriali

Articolo 23 – Registrazione delle fatture.

Il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione, in apposito registro. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettere a), c) e d) devono essere registrate entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni.

Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio, ovvero, nelle ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 17, del cedente o del prestatore.

Se l'altro contraente non è un'impresa, società o ente devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome. **Per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa ed, eventualmente, la relativa norma.**

(Comma abrogato)

Nell'ipotesi di cui al quinto comma dell'articolo 6 le fatture emesse devono essere registrate anche dal soggetto destinatario in apposito registro, bollato e numerato ai sensi dell'articolo 39, secondo modalità e termini stabiliti con apposito decreto ministeriale.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extra territoriali

Articolo 25 - Registrazione degli acquisti

Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale e' esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.

(Comma abrogato).

Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, il numero progressivo ad essa attribuito, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

Per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e, eventualmente, la relativa norma.

(Comma abrogato).

La disposizione del comma precedente si applica anche per le fatture relative a prestazioni di trasporto e per quelle pervenute tramite spedizionieri o agenzie di viaggi, quale ne sia l'importo.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

- Impresa italiana emette fattura per servizio generico articolo 7-ter nei confronti di impresa tedesca indicando sulla stessa la frase “Operazione articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972 - INVERSIONE CONTABILE”;
- Impresa italiana emette fattura per servizio generico articolo 7-ter nei confronti di impresa USA indicando sulla stessa la frase “Operazione articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972 – OPERAZIONE NON SOGGETTA”;
- Impresa italiana acquista merce in Francia da un’impresa francese FR1 e la cede ad altra impresa francese FR2; in Francia, in relazione all’operazione di cessione (posta in essere dall’impresa italiana) è prevista l’applicazione del “reverse charge”; l’impresa italiana subisce l’Iva sull’acquisto (e può chiederla a rimborso), ed emette fattura, articolo 7-bis nei confronti dell’impresa cliente francese FR2 indicando sulla stessa la frase “Operazione articolo 7-bis, comma 1, Dpr n. 633/1972 – INVERSIONE CONTABILE; TVA due par le client - article 283, I, CGI);

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

- Impresa italiana acquista merce da impresa tedesca e la cede ad altra impresa tedesca; la merce viene fisicamente trasferita nell'ambito del territorio tedesco; in Germania, per tali operazioni non opera il "reverse charge"; l'impresa italiana deve identificarsi ai fini Iva in Germania:
 - L'impresa italiana comunica il proprio numero identificativo Iva tedesco al fornitore tedesco;
 - Il fornitore tedesco emette fattura con Iva tedesca nei confronti dell'impresa italiana – posizione Iva tedesca;
 - L'impresa italiana – posizione Iva tedesca emette fattura con Iva tedesca nei confronti del cliente tedesco.

Alla luce di quanto previsto dall'articolo 21, comma 6-bis, del Dpr n. 633/1972 é da ritenere che tali operazioni siano irrilevanti ai fini della posizione Iva italiana, essendo gestite da una posizione Iva estera.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

L'impresa italiana A riceve l'incarico di ristrutturare un locale ad uso albergo in Francia, da parte di impresa francese dotata di numero identificativo Iva francese. L'impresa italiana A affida l'esecuzione di alcuni lavori di carattere edile ad altra impresa italiana B. L'impresa italiana A apre una posizione Iva in Francia a mezzo mandataire fiscal.

Fatturazione:

- L'impresa italiana B, eseguiti i lavori, emette fattura per operazione articolo 7-quater, lettera a), nei confronti dell'impresa italiana A – posizione Iva francese (aggiungendo in fattura la menzione: INVERSIONE CONTABILE; TVA due par le client article 283 I, CGI);
- L'impresa italiana A – posizione Iva francese svolge la procedura di reverse charge relativamente alla fattura emessa dall'impresa italiana B;

L'impresa italiana A deve emettere fattura nei confronti dell'impresa francese.

DUBBIO: mediante quale posizione Iva deve essere emessa la fattura?

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

In base a quanto previsto dall'articolo 219-bis della Direttiva 2006/112/CE, riguardo al rapporto tra l'impresa italiana A e l'impresa francese, lo Stato che ha il diritto di dettare le regole sulla fatturazione è l'Italia; di conseguenza la fattura nei confronti dell'impresa francese dovrebbe essere emessa dalla posizione Iva italiana dell'impresa italiana A e NON dalla sua posizione Iva francese.

La fattura dovrebbe essere emessa con la seguente dicitura:

**“Operazione articolo 7-quater, lettera a), del Dpr n. 633/1972 –
INVERSIONE CONTABILE”.**

La fattura in argomento dovrebbe essere registrata nella contabilità Iva italiana e dovrebbe essere inserita nella dichiarazione Iva italiana.

Occorre comunque verificare quale sia in materia l'orientamento attuale dall'Amministrazione finanziaria francese.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

esempi

Impresa italiana ha stipulato contratti di call off stock con imprese francesi (rotazione lenta, superiore a 3 mesi) e con imprese spagnole.

In entrambi i Paesi è dotata di posizione Iva (utilizzata per rilevare lo spostamento della merce dall'Italia al Paese di destino).

L'impresa italiana, per il trasferimento della merce emette fattura per operazione non imponibile articolo 41, comma 2, lettera c), del DI n. 331/1993.

Riguardo ai prelievi eseguiti dai clienti esteri, in entrambi i Paesi, si applica il reverse charge: l'impresa italiana emette fattura senza applicazione dell'Iva.

In base a quanto previsto all'articolo 219-bis tale fattura dovrebbe essere emessa dalla posizione Iva italiana, con la seguente dicitura: "Operazione articolo 7-bis del Dpr n. 633/1972 – inversione contabile".

Tale modalità di comportamento determina comunque una **doppia fatturazione dell'operazione** (una prima volta all'atto del trasferimento della merce; una seconda volta all'atto del prelievo).

E' auspicabile un chiarimento a parte dell'Agenzia delle Entrate.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

Nel caso, invece, di contratto di call off stock con cliente tedesco:

- L'impresa italiana deve chiedere l'attribuzione di numero identificativo Iva in Germania;
- Riguardo ai trasferimenti di merce dall'Italia alla Germania deve emettere fattura per operazione non imponibile articolo 41/2/c (al costo);
- Riguardo ai prelievi occorre applicare l'Iva tedesca, mediante la posizione Iva tedesca.

In base a quanto previsto dall'articolo 219 – bis, è da ritenere che tale operazione sia irrilevante ai fini dell'Iva italiana: nel caso specifico lo Stato che detta le regole di fatturazione è la Germania.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

Impresa italiana fornisce un macchinario complesso a impresa tedesca, con installazione / montaggio a cura o a spese dell'impresa italiana presso lo stabilimento dell'impresa tedesca in Germania.

Articolo 36 della Direttiva 2006/112/CE:

“Quando il bene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente oppure da un terzo deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, si considera come luogo di cessione il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio.

Articolo 41 del DI n. 331/1993:

“1. Costituiscono cessioni non imponibili:

(...)

c) le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto.

In Germania, per tale tipologia di operazione, opera il meccanismo di reverse charge (in quanto operazione interna alla Germania); cfr. Tabella riportata nelle pagine precedenti.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

Esiste un contrasto tra:

- quanto previsto dall'articolo 36 della Direttiva 2006/112/CE in base al quale **l'operazione si considera effettuata in Germania**;
- e quanto previsto dall'articolo 41, comma 1, lettera c), del DL n. 331/1991 in base al quale **l'operazione si considera effettuata in Italia** (se la normativa italiana fosse in linea con l'articolo 36 della direttiva, l'operazione dovrebbe essere classificata come operazione non soggetta, articolo 7-bis).

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

L'impresa italiana, tenuto presente il contrasto tra le norme:

- **Ai fini italiani:** emette fattura per operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera c), del DI n. 331/1992; la annota sul registro fatture emesse; presenta il modello Intra 1-bis per l'intero corrispettivo della fornitura (macchinario + montaggio);
- **Ai fini tedeschi:** potrebbe indicare in fattura la dicitura "reverse charge"; tale indicazione vale ai soli fini tedeschi.

Nel caso in cui la proprietà del macchinario passasse solo a esito positivo della prova di funzionamento presso lo stabilimento tedesco (articolo 1521 del codice civile), l'impresa italiana:

- All'atto dell'invio del macchinario lo annoterebbe sul registro di carico / scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993;
- All'atto del passaggio di proprietà dello stesso, svolgerebbe la procedura sopra descritta.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

Impresa italiana, al fine di meglio servire i propri clienti USA stipula un contratto di deposito logistica (“magazzino di consegna”) con un operatore logistico USA, incaricandolo di ricevere la merce e di smistarla ai clienti finali man mano che l’impresa italiana vende la stessa.

La procedura da adottare è stata delineata dalla **Risoluzione n. 58/E del 5 maggio 2005** (peraltro dedicata al contratto di consignment stock).

Procedura:

- stipula del contratto scritto di deposito con l’operatore logistico USA;
- invio dei beni al magazzino di consegna USA, con emissione semplice lista valorizzata o fattura pro-forma emessa su se stessi presso il magazzino di consegna; operazione di esportazione definitiva dall’Italia; operazione di importazione definitiva nel Paese estero (con bolletta emessa a nome dell’impresa italiana e versamento dei diritti doganali gravanti);
- annotazione dei beni trasferiti negli USA su apposito registro di carico / scarico tenuto ai sensi dell’articolo 39 del DPR 633/1972;

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

segue esempio pagina precedente

- gestione del magazzino di consegna ove è tenuta la merce già nazionalizzata (ai fini USA) da parte del gestore del deposito;
- cessione dei beni nei confronti dei clienti esteri, con emissione di fattura da parte dell'impresa italiana per "OPERAZIONE NON SOGGETTA articolo 7-bis, comma 1, DPR n. 633/1972 → l'operazione concorre a formare il volume d'affari ma NON CREA PLAFOND (come espressamente confermato anche dalla Risoluzione n. 58/E del 5 maggio 2005);
- scarico del registro di carico / scarico;
- al termine dell'esercizio l'impresa italiana prende in carico nel bilancio la rimanenza di beni esistente all'estero.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempio

Impresa italiana acquista merce in Cina e la vende “allo stato estero” a cliente USA, dando incarico al fornitore cinese di inviarla in USA.

L'impresa italiana, in base a quanto previsto dall'articolo 21, comma 6-bis, lettera b), deve emettere fattura nei confronti del cliente USA per operazione non soggetta, articolo 7-bis, comma 1, del Dpr n. 633/1972.

Il cliente USA sdogana la merce in base alla fattura emessa dall'impresa italiana.

E' da ritenere che la fattura emessa dall'impresa cinese possa essere registrata solo in contabilità generale.

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Esempi

Impresa italiana acquista merce in Cina e la vende "allo stato estero" a cliente francese, dando incarico al fornitore cinese di inviarla in Francia.

L'impresa italiana, in base a quanto previsto dall'articolo 21, comma 6-bis, deve emettere fattura nei confronti del cliente francese per operazione non soggetta, articolo 7-bis, comma 1, del Dpr n. 633/1972.

Il cliente francese sdogana la merce in base alla fattura emessa dall'impresa italiana.

L'impresa italiana annota la fattura emessa dal fornitore cinese solo in contabilità generale.

NB: **Articolo 21, comma 6-bis:**

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con **l'eventuale** specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), **effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea**, con l'annotazione «**inversione contabile**»;
- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che **si considerano effettuate fuori dell'Unione europea**, con l'annotazione "**operazione non soggetta**"»;

OBBLIGO DI EMISSIONE DELLE FATTURE ATTIVE

Operazioni extraterritoriali

Quesito

Chiederei una precisazione per quanto riguarda quelle operazioni che rientrano nell'art. 7-ter, ma non devono essere dichiarate ai fini Intrastat: il caso pratico qui da noi sono gli interessi sui finanziamenti che la nostra società concede ad una consociata Ue.

Domanda: anche per queste operazioni, rientrando tra i servizi generici, è prevista l'inversione contabile e pertanto occorre specificare in fattura "Operazione art. 7-ter, comma 1, lettera a), dpr 633/72 – INVERSIONE CONTABILE"?

RISPOSTA

Riguardo alle operazioni di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9) del Dpr n. 633/1972, addebitabili a operatori economici esteri con l'articolo 7-ter, NON vi è obbligo di emissione della fattura.

Se la fattura fosse ugualmente emessa non deve recare la dicitura "inversione contabile".

NUOVI CASI DI FATTURA DIFFERITA E/O RIEPILOGATIVA

L'articolo 21 del Dpr n. 633/1972 afferma che:

(....)

"4. La fattura e' emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6. La fattura cartacea e' compilata in duplice esemplare di cui uno e' consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo:

- a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali e' effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime;
- b) per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura e' emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;

NUOVI CASI DI FATTURA DIFFERITA E/O RIEPILOGATIVA

ESEMPIO – **cessioni interne di beni con emissione di Documento di consegna o di trasporto (DDT) di cui al Dpr n. 472/1996.**

Impresa italiana, nel corso di un mese solare, effettua **più cessioni interne di beni** nei confronti di cliente italiano, con emissione di DDT.

L'impresa italiana è abilitata ad emettere “una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime”.

NB: la norma in argomento è da ritenere applicabile anche riguardo alle **cessioni intracomunitarie di beni**.

DUBBIO: dal 1° gennaio 2013, riguardo alle **vendite interne**, è ancora possibile emettere fattura differita in presenza di UNICA CESSIONE?

Cfr. M. Mantovani, B. Santacroce, Fattura differita senza vincoli, Il Sole 24 Ore, 21 maggio 2013, p. 21.

NUOVI CASI DI FATTURA DIFFERITA E/O RIEPILOGATIVA

Riguardo alle **cessioni intracomunitarie di beni** si profilano tre distinte possibilità di fatturazione differita:

- **Singola cessione intracomunitaria**: possibilità di emettere la fattura entro il giorno 15 del mese solare successivo a quello di effettuazione dell'operazione, anche senza emettere DDT (articolo 46, comma 2, del DI n. 331/1993);
- **Più cessioni intracomunitarie di beni con emissione di DDT**: possibilità di emettere un'unica fattura (con dettaglio delle operazioni) entro il giorno 15 del mese solare successivo a quello di consegna / spedizione (articolo 46, comma 2, del DI n. 331/1993 + articolo 21, comma 4, del Dpr n. 633/1972);
- **Cessioni intracomunitarie continuative ultramensili**: possibilità di emettere fattura entro il 15 del mese successivo a quello di consegna / spedizione, **considerando tutte le operazioni del mese come effettuate l'ultimo giorno del mese**, con possibilità quindi di loro raggruppamento in unica operazione (articolo 46, comma 2, del DI n. 331/1993 – articolo 39, comma 3, del DI n. 331/1993).

NUOVI CASI DI FATTURA DIFFERITA E/O RIEPILOGATIVA

Impresa italiana acquista merce dal proprio fornitore tedesco dando incarico allo stesso di consegnarla direttamente al cliente italiano (dell'impresa italiana).

RISPOSTA

Sino al 31 dicembre 2012 l'operazione di acquisto intracomunitario si considerava effettuata all'atto dell'arrivo della merce presso il cliente italiano (dell'impresa italiana).

L'impresa italiana, in pari data, poneva in essere la cessione interna nei confronti di tale ultimo soggetto.

A partire dal 1° gennaio 2013, l'operazione di acquisto intracomunitario si considera effettuata all'atto della partenza della merce dallo stabilimento del fornitore estero.

Riguardo alla successiva cessione, l'articolo 21, comma 4, lettera b), del Dpr n. 633/1972 afferma che:

“per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura e' emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni”.

Alla luce del nuovo quadro normativo è da ritenere che la fattura debba essere emessa entro il mese successivo a quello di partenza della merce dal magazzino del fornitore estero.

Al fine di provare il rispetto del termine di fatturazione è necessario disporre della documentazione relativa al trasporto dei beni (ad esempio: documento di trasporto emesso dal fornitore, CMR, etc.)

Nel caso in cui il cliente italiano intenda avvalersi della possibilità di acquistare i beni senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 8, comma 2, del Dpr n. 633/1972, la dichiarazione d'intento deve pervenire al fornitore italiano prima della partenza della merce dalla Germania.

NUOVI CASI DI FATTURA DIFFERITA E/O RIEPILOGATIVA

Riguardo alle **prestazione di servizi** valgono le seguenti osservazioni:

- L'articolo 21, comma 3, del Dpr n. 633/1972 afferma che **“Per le prestazioni di servizi effettuate nello stesso giorno nei confronti di un medesimo soggetto può essere emessa una sola fattura”**;
- Di conseguenza, nel caso di prestazioni di servizi il cui momento di effettuazione viene individuato dai commi terzo e quarto dell'articolo 6 del Dpr n. 633/1972 (nei rapporti B2B: servizi generici tra operatori italiani e servizi in deroga; inoltre, tutti i servizi B2C), poiché l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento del corrispettivo, salvo che anteriormente venga emessa fattura, quest'ultima può raggruppare tutti i servizi aventi in comune, rispettivamente, o il pagamento o, se anteriore, l'emissione della fattura stessa.

NUOVI CASI DI FATTURA DIFFERITA E/O RIEPILOGATIVA

- Diversa è invece la situazione riguardo ai **servizi generici resi nei confronti di soggetti esteri**; per tali servizi, com'è noto, in base a quanto previsto dall'articolo 6, comma 6, del Dpr n. 633/1972 valgono:
 - L'ultimazione della prestazione: servizi singoli;
 - La maturazione dei corrispettivi: servizi periodici o continuativi
 - Oppure, se anteriore, l'incasso (in tutto o in parte) del corrispettivo (per la parte incassata).

Le **prestazioni di servizi generici singoli resi nei confronti di soggetti esteri** possono quindi essere fatturate:

- O distintamente, entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- O per riepilogo, mediante una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime, se:
 - effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto;
 - e individuabili attraverso idonea documentazione.

NUOVI CASI DI FATTURA DIFFERITA E/O RIEPILOGATIVA

ESEMPIO

Impresa italiana nel corso del mese di maggio 2013 ha eseguito **due interventi tecnici** a pagamento presso lo stabilimento di un'impresa francese committente.

L'impresa italiana è abilitata a:

- Emettere due distinte fatture entro il 15 del mese giugno;
- Emettere un'unica fattura, entro il 15 del mese di giugno, facendo riferimento ai due rapporti di intervento.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

La nuova formulazione dell'articolo 21 prevede anche delle modifiche del **contenuto minimo della fattura**.

Le modifiche di maggiore rilievo risultano essere le seguenti:

- **numero progressivo** che la identifichi in modo univoco; l'articolo 226 della Direttiva 2006/112/CE fa riferimento a "un numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico";
- obbligo di indicazione dei dati identificativi completi del **rappresentante fiscale** (denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio);
- obbligo di indicazione:
 - del **numero di partita Iva** del cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato che agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione;
 - del **codice fiscale** nel caso di cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato che **NON** agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione;
 - del **numero identificativo Iva** attribuito dallo Stato membro di stabilimento in caso di cessionario o committente soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea.

Cfr. Circolare n. 12/E del maggio 2013, capitolo IV, paragrafo 6.3

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

numero progressivo

Riguardo al numero progressivo:

- l'articolo 21 nella sua formulazione in vigore sino al 31 dicembre 2012 affermava che: **“La fattura e' datata e numerata in ordine progressivo per anno solare ...”**;
- **l'articolo 21 nella sua formulazione attuale prevede che la fattura deve recare indicato “numero progressivo che la identifichi in modo univoco”**.

Sul significato della nuova formulazione erano insorti dubbi.

L'agenzia delle Entrate è intervenuta con la **Risoluzione n. 1 del 10 gennaio 2013** la quale concede ampia libertà di comportamento agli operatori economici.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

numero progressivo

Risoluzione n. 1 del 10 gennaio 2013

In base all'articolo 21, comma 2, lettera b), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 – come modificato dall'articolo 1, comma 325, lettera d), della legge 24 dicembre 2012, n. 228 – per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013, la fattura deve contenere un “numero progressivo che la identifichi in modo univoco”.

Posto che, nella nuova formulazione, l'articolo 21 non prevede più la numerazione “in ordine progressivo per anno solare”, è stato chiesto da più parti di chiarire cosa si debba intendere per numero progressivo che identifichi la fattura in modo univoco.

La modifica normativa in questione si è resa necessaria al fine di recepire nell'ordinamento nazionale la nuova disciplina comunitaria in materia di fatturazione recata dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010.

La Commissione europea aveva, infatti, rilevato che la normativa italiana, imponendo ai soggetti passivi di ricominciare ogni anno una nuova serie di numeri sequenziali, introduceva un ulteriore adempimento a carico dei soggetti passivi non richiesto dall'articolo 226 della citata direttiva.

Tanto premesso, si precisa che è compatibile con l'identificazione univoca prevista dalla formulazione attuale della norma qualsiasi tipologia di numerazione progressiva che garantisca l'identificazione univoca della fattura, se del caso, anche mediante riferimento alla data della fattura stessa.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

numero progressivo

Risoluzione n. 1 del 10 gennaio 2013

Conseguentemente, a decorrere dal 1° gennaio 2013, può essere adottata una numerazione progressiva che, partendo dal numero 1, prosegua ininterrottamente per tutti gli anni solari di attività del contribuente, fino alla cessazione dell'attività stessa. Questa tipologia di numerazione progressiva è, di per sé, idonea ad identificare in modo univoco la fattura, in considerazione della irripetibilità del numero di volta in volta attribuito al documento fiscale.

La numerazione progressiva dal 1° gennaio 2013 può anche iniziare dal numero successivo a quello dell'ultima fattura emessa nel 2012. Anche in tal caso la tipologia di numerazione progressiva adottata consente l'identificazione in modo univoco della fattura, ancorché la numerazione non inizi da 1.

Peraltro, qualora risulti più agevole, il contribuente può continuare ad adottare il sistema di numerazione progressiva per anno solare, in quanto l'identificazione univoca della fattura è, anche in tal caso, comunque garantita dalla contestuale presenza nel documento della data che, in base alla lettera a) del citato articolo 21, costituisce un elemento obbligatorio della fattura.

Ad esempio, fermo restando l'obbligo di indicare in fattura la data, si ritengono ammissibili le seguenti modalità di numerazione progressiva all'interno di ciascun anno solare:

Fatt. n. 1

Fatt. n. 2 ...

.....

Fatt. n. 1/2013 (oppure n. 2013/1)

Fatt. n. 2/2013 (oppure n. 2013/2)

.....

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA **acquisto di beni e servizi ad uso promiscuo**

La **Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo IV, paragrafo 6.3**, afferma che:

“L’attuale formulazione, dunque, introduce l’obbligo generalizzato in capo al cessionario o committente di comunicare al cedente o prestatore la partita IVA o il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento, se soggetto passivo, ovvero il codice fiscale in caso contrario. Peraltro, **ove l’acquisto riguardi beni o servizi ad uso promiscuo**, in ossequio alle finalità della disposizione, si è dell’avviso che il destinatario che agisce anche in veste di soggetto passivo debba essere comunque identificato mediante l’indicazione del numero di partita Iva senza, ovviamente, dover indicare il codice fiscale del medesimo.”.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

corrispettivi in valuta estera

Articolo 21, comma 3, del Dpr n. 633/1972, nella stesura in vigore sino al 31 dicembre 2012:

“Le fatture in lingua straniera devono essere tradotte in lingua nazionale a richiesta dell'amministrazione finanziaria e gli importi possono essere espressi in qualsiasi valuta purché l'imposta sia indicata in euro.”.

Articolo 21, comma 3, del Dpr n. 633/1972, nella stesura in vigore dal 1° gennaio 2013:

“Le fatture redatte in lingua straniera sono tradotte in lingua nazionale, a fini di controllo, a richiesta dell'amministrazione finanziaria.”.

L'articolo 230 della Direttiva 2006/112/CE, come sostituito dalla Direttiva 2010/45/CE afferma che:

“Gli importi figuranti sulla fattura possono essere espressi in qualsiasi moneta, purché l'importo dell'IVA da pagare o da regolarizzare sia espresso nella moneta nazionale dello Stato membro utilizzando il meccanismo del tasso di conversione di cui all'articolo 91.”.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA **corrispettivi in valuta estera**

La **Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo IV, paragrafo 6.3** afferma che:

“Circa la valuta in cui devono essere indicati gli importi di corrispettivi, spese e altri oneri si ricorda che, nella precedente formulazione dell’articolo 21, nelle **fatture in lingua straniera**, tradotte in lingua nazionale a richiesta dell’amministrazione finanziaria, detti importi potevano essere espressi in qualsiasi valuta, purché l’imposta fosse indicata in euro. **Per effetto delle modifiche apportate dalla legge di stabilità, tale possibilità non è più prevista.**

Pertanto, **anche per le predette fatture vale la regola generale dettata al comma 2, lettera I), che dispone l’indicazione dell’imposta e dell’imponibile con arrotondamento al centesimo di euro.”.**

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Tipologia operazione	dicitura da indicare in fattura
Cessione intracomunitaria di beni	
<ul style="list-style-type: none"> beni pronti per l'uso (che non necessitano di installazione / montaggio presso il cliente da parte del fornitore) 	Operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera a), Dl n. 331/1993
<ul style="list-style-type: none"> beni da installare / montare presso il cliente da parte del fornitore 	Operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera c), Dl n. 331/1993
Spostamento di beni da posizione Iva italiana a posizione Iva estera (della stessa impresa): invio di beni a propri magazzini in altro Paese Ue o in base a contratti di <u>consignment stock</u> - <u>call off stock</u> in Paesi Ue che pretendono l'apertura di posizione Iva in loco (ad esempio: Germania, Spagna, Polonia nel caso di <u>consignment stock</u> , Svezia) (1)	Operazione non imponibile articolo 41, comma 2, lettera c), Dl n. 331/1993 NB: la successiva fattura emessa dalla posizione Iva estera all'atto del prelievo /cessione è irrilevante ai fini italiani. (1-bis)
Cessione in triangolazione con invio merce in altro Paese Ue - rapporto tra primo cedente italiano e cessionario italiano (promotore dell'operazione di triangolazione) (2)	Operazione non imponibile articolo 58, Dl n. 331/1993
Cessione in triangolazione con invio merce in altro Paese Ue - rapporto tra cessionario italiano (secondo cedente promotore dell'operazione di triangolazione) e cessionario di altro Paese Ue	Operazione non imponibile articolo 41, comma 1, lettera a), Dl n. 331/1993
Cessione di beni all'esportazione (invio dei beni in Paese extra Ue)	Operazione non imponibile articolo 8, comma 1, lettera a), <u>Dpr n. 633/1972</u>

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Tipologia dell'operazione	Dicitura da indicare in fattura
Cessione in triangolazione con invio merce in Paese extra Ue - rapporto tra primo cedente italiano e cessionario italiano (promotore dell'operazione di triangolazione) (2)	Operazione non imponibile articolo 8, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972 - operazione triangolare
Cessione in triangolazione con invio merce in Paese extra Ue - rapporto tra cessionario italiano (secondo cedente promotore dell'operazione di triangolazione) e cessionario di Paese extra Ue	Operazione non imponibile articolo 8, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972
Invio di merce in Paese extra Ue per rifornimento del proprio magazzino di consegna o in base a contratti di <u>consignment stock</u> - <u>call off stock</u>	NB: in tale fase viene emessa semplice fattura proforma (Risoluzione n. 58/E del 5 maggio 2005)
Cessione della merce esistente in magazzino di consegna di Paese extra Ue	Operazione non soggetta articolo 7-bis del Dpr n. 633/1972 + bollo 1,81 (se importo superiore a 77,47 euro)
Cessione della merce giacente presso cliente extra Ue in base a contratti di <u>consignment stock</u> - <u>call off stock</u> (1)	Operazione non imponibile articolo 8, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972
Acquisto di merce in altro Paese Ue e vendita di questa merce a cliente di tale Paese: Paese che prevede il <u>reverse charge</u> (senza obbligo di identificazione dell'impresa italiana cedente)	Operazione articolo 7-bis, del Dpr n. 633/1972 - inversione contabile + bollo 1,81 (se importo superiore a 77,47 euro)
Acquisto di merce in altro Paese Ue e vendita di questa merce a cliente di tale Paese: Paese che prevede l'obbligo di identificazione dell'impresa italiana cedente	NB: l'impresa italiana dovrebbe identificarsi ai fini Iva nel Paese di effettuazione dell'operazione. In tale evenienza l'operazione viene gestita dalla posizione Iva estera (3) ed è irrilevante ai fini italiani (nel caso non operi il reverse charge).

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Tipologia dell'operazione	dicitura da indicare in fattura
Cessione di merci inviate in Paese extra Ue per lavorazione e cedute mentre sono presenti in tale Paese extra Ue	Operazione non soggetta, articolo 7-bis, del <u>Dpr n. 633/1972</u> + bollo 1,81 (se importo superiore a 77,47 euro) (4)
Cessione di beni o prestazione di servizi a cliente italiano in base a dichiarazione d'intento	Operazione non imponibile articolo 8, comma 1, lettera c), del <u>Dpr n. 633/1972</u> , come da Vostra dichiarazione d'intento n. ... del + bollo 1,81 (se importo superiore a 77,47 euro)
Servizi generici resi a operatori economici di altro Paese Ue	Operazione articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del <u>Dpr n. 633/1972</u> - inversione contabile + bollo 1,81 (se importo superiore a 77,47 euro)
Servizi generici resi a operatori economici di Paese extra Ue	Operazione non soggetta articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del <u>Dpr n. 633/1972</u> + bollo 1,81 (se importo superiore a 77,47 euro)

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Tipologia dell'operazione	dicitura da indicare in fattura
Servizi di carattere immobiliare resi in altro Paese Ue a consumatore finale di tale Paese o a soggetto di altro Paese Ue o di Paese extra Ue	NB: l'impresa italiana deve identificarsi nel Paese di effettuazione dell'operazione. In tale evenienza l'operazione viene gestita dalla posizione Iva estera ed è irrilevante ai fini italiani.
Servizi di carattere immobiliare resi in altro Paese Ue a operatore economico stabilito in tale Paese: Paese che prevede il reverse charge	Operazione articolo 7-quater, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972 - inversione contabile + bollo 1,81 (se importo superiore a 77,47 euro)
cessione di rottami, cascami, etc.	Operazione articolo 74, comma 7, del Dpr n. 633/1972 - inversione contabile
Riaddebito nei confronti di committente Ue o extra Ue trasporto aereo di persone dall'Italia a Paese Ue o extra Ue	Tratta italiana (38% del corrispettivo): operazione non imponibile articolo 9, comma 1, n. 1), Dpr n. 633/1972; Tratta estera (62% del corrispettivo): operazione non soggetta articolo 7-quater, lettera b), Dpr n. 633/1972.
Riaddebito nei confronti di committente Ue o extra Ue trasporto aereo di persone svolto interamente fuori dall'Italia	Operazione non soggetta articolo 7-quater, lettera b), Dpr n. 633/1972 (5)

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Note:

(1) in questa sede la distinzione tra i due contratti viene intesa sulla base dei criteri dettati dall'IBFD di Amsterdam (Eu Vat Compass 2012/2013):

- consignment stock: il cliente si limita a rivendere la merce (opera come un commerciante);
- call off stock: il cliente immette la merce nel proprio processo produttivo industriale

(2) si ricorda che nel caso dell'operazione triangolare, al fine di evitare rilievi da parte dei verificatori fiscali è prudente che il trasporto dei beni all'estero venga organizzato e pagato dal primo cedente italiano.

(3) L'impresa italiana deve comunicare al fornitore il numero identificativo Iva ricevuto in attribuzione in tale Paese; essa riceve la fattura con Iva locale per l'acquisto ed emette la fattura (in genere - vedere tabelle contenute nella dispensa) con applicazione dell'Iva locale.

(4) Secondo la sentenza n. 23588 del 2012, la cessione può essere considerata come operazione non imponibile articolo 8/1/a del Dpr n. 633/1972 (commento: Marco Peirolo, Condizioni di non imponibilità Iva delle cessioni di beni successive all'invio nel territorio extracomunitario, Corriere Tributario, n. 18/2013).

(5) Se il trasporto di persone fosse interamente svolto all'interno di altro Paese Ue, e il committente fosse un soggetto passivo del medesimo Paese Ue, in fattura occorrerebbe aggiungere - inversione contabile.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Direttiva Ue 2012/112/CE

Il nuovo articolo 21 non tiene pienamente conto di quanto stabilito dall'**articolo 226 della Direttiva 2006/112/CE** in tema di **contenuto minimo delle fatture** (ordinarie):

“Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(....)

7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto l'acconto, sempreché tale data sia determinata e diversa dalla data di emissione della fattura;

(...)

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

REGNO UNITO

www.hmrc.gov.uk

The screenshot shows the HM Revenue & Customs website homepage. At the top, there is a navigation bar with the HMRC logo and links for Home, Contact us, About us, Jobs, Accessibility, Feedback, and Help. Below this is a search bar and a button for 'Tax agents & advisers'. The main content area is divided into several sections:

- Do it online:** Log in, Register (new users), Online Services info.
- Quick links:** Calculators & tools, Capital Gains Tax, Charities & donors, Complaints & appeals, Forms, Library, Paying HMRC, Rates and tables, Report a change, Welsh/Cymraeg, Your Charter.
- Budget 21 March 2012:** Full details of the Chancellor's Budget tax proposals for all HMRC individual and business customers are available here.
- Individuals & employees:** Tax credits, Child Benefit, Income Tax, National Insurance, Self Assessment, Coming to the UK, Pensioners, Self-employed. More topics »
- Employers:** PAYE - all tasks, Getting started, Make a payment, End-of-year tasks, File in-year forms, Expenses/benefits, PAYE/NICs rates, CIS. More topics »
- Businesses & corporations:** VAT, Corporation Tax, Starting a business, Import & export, Pension schemes, Stamp Taxes, Partnerships, Capital allowances. More topics »
- News and updates:** Top Stories and What's new (Latest News from HMRC), Tutors and Coaches, tax catch up (If you've been paid and haven't told HMRC, bring your tax affairs up to date), Protect your pension savings (The deadline for fixed protection is 5 April 2012. Do you need to apply?), PAYE Tax Calculation (P800) (What to do if you receive a P800), Inside Government (Give feedback on a new way to find out about how Government works), Service Availability & Issues (Find out current service availability and any issues we are experiencing).
- How do I claim a tax refund? - more FAQs**

At the bottom, there is a footer with links for Business Link, Crown Copyright, Terms & Conditions, Privacy Policy, Site Map, Freedom of Information, and Directgov.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

REGNO UNITO

<http://www.hmrc.gov.uk/vat/managing/charging/vat-invoices.htm#2>

What a VAT invoice must show

A VAT invoice must show:

- an invoice number which is unique and follows on from the number of the previous invoice - if you spoil or cancel a serially numbered invoice, you must keep it to show to a VAT officer at your next VAT inspection
- the seller's name or trading name, and address
- the seller's VAT registration number
- the invoice date
- **the time of supply (also known as tax point) if this is different from the invoice date - see below**
- the customer's name or trading name, and address
- a description sufficient to identify the goods or services supplied to the customer

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

FRANCIA

www.impots.gouv.fr

The screenshot shows the homepage of the French tax authority website. At the top, there is a navigation menu with links for ACTUALITE, CONTACTS, QUESTIONS FREQUENTES, PLAN DU SITE, POUR LA PRESSE, and NOUS CONNAITRE. Below the menu, a banner features the text 'Bienvenue sur le site de l'administration fiscale' and a large 'i' logo. To the right, the website name 'impots.gouv.fr' is displayed. A section titled 'LA LETTRE D'INFO' offers to receive tax news by email, with a link to 'S'inscrire à la Lettre'. A central navigation column lists categories: PARTICULIERS, PROFESSIONNELS, COLLECTIVITES LOCALES, DOCUMENTATION, and STATISTIQUES, each with a corresponding icon. To the left of this column, a news section dated 'samedi 25 février 2012' contains three items: '15 février 2012 : 1^{er} acompte d'impôt sur le revenu', 'Calculez votre impôt sur le revenu pour 2012', and 'Loi de finances pour 2012'. At the bottom right, a search bar is labeled 'RECHERCHE' and includes a search button and links for 'Recherche détaillée' and 'Recherche de formulaires'.

Legifrance gouvernement
MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

ACTUALITE CONTACTS QUESTIONS FREQUENTES PLAN DU SITE POUR LA PRESSE NOUS CONNAITRE

Bienvenue sur le site de l'administration fiscale

impots.gouv.fr

LA LETTRE D'INFO

Recevez par courriel les dernières actualités fiscales

➤ S'inscrire à la Lettre

samedi 25 février 2012

15 février 2012 : 1^{er} acompte d'impôt sur le revenu ➤
Pour votre acompte provisionnel du 15 février, choisissez le paiement direct en ligne ou le prélèvement à l'échéance. Si vous souhaitez étaler vos paiements sur l'année, choisissez le prélèvement mensuel.

Calculez votre impôt sur le revenu pour 2012 ➤
Un simulateur de calcul est mis à votre disposition. Il vous permet, si vous résidez en France, de déterminer dès à présent le montant de votre impôt sur le revenu.

Loi de finances pour 2012 ➤
La loi de finances pour 2012, adoptée par le Parlement le 21 décembre 2011, a été publiée au Journal Officiel. Consultez le texte.

PARTICULIERS ➤
Déclarez vos revenus, payez en ligne, consultez votre compte

PROFESSIONNELS ➤
Connaitre la fiscalité des entreprises, déclarer et payer en ligne

COLLECTIVITES LOCALES ➤
Disposer d'une aide à la gestion de la fiscalité locale

DOCUMENTATION ➤
Accéder aux textes pratiques et officiels

STATISTIQUES ➤
Consulter les statistiques de l'impôt

RECHERCHE

Tapez un mot-clé : ➤ RECHERCHER

➤ Recherche détaillée ➤ Recherche de formulaires

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

FRANCIA

www.impots.gouv.fr

Il Bollettino Ufficiale 3 A-1-10 dell'11 JANVIER 2010, sull'argomento richiama espressamente la:

Instruction 3 CA du 7 août 2003:

108. Aux termes du nouvel article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, la facture délivrée par les assujettis à la TVA doit obligatoirement faire apparaître :

(...)

10° la date à laquelle est effectuée, ou achevée, la livraison de biens ou la prestation de services ou la date à laquelle est versé l'acompte visé au c du 1 du I de l'article 289 du CGI, dans la mesure où une telle date est déterminée et qu'elle est différente de la date d'émission de la facture ;

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

SPAGNA

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/_Configuracion/_top_/Ayuda/Biblioteca_Virtual/Manual_es_practicos/IVA/IVA.shtml

The screenshot shows the homepage of the Agencia Tributaria website. At the top left is the logo of the Spanish Government (GOBIERNO DE ESPAÑA) and the Agencia Tributaria logo. To the right, there are links for language selection (Bienvenido, Benvingut, Benvido, Benvingut, English, Política lingüística) and accessibility (Portal móvil, RSS, Accesibilidad, Mapa web, Ayuda). Below the header is a navigation bar with links to 'Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas', 'Fiscalidad Autonómica y Local', 'Fiscalidad No Residentes', and 'Enlaces de Interés'. A main menu features four buttons: 'Agencia Tributaria', 'Ciudadanos', 'Empresas y profesionales', and 'Colaboradores'. A search bar is located on the right with the text 'Buscar...' and a magnifying glass icon, and a link for 'Búsqueda avanzada'. Below the search bar is a banner with the text 'Así mejoramos todos' and an image of a woman working on a laptop. To the right of the banner is a box for 'Sede Electrónica' with the text 'Todos los trámites on line'. Below the banner are three boxes: 'Notificaciones electrónicas obligatorias', 'declaraciones informativas 2011', and 'Retenciones 2012'. To the right of these is a box for 'Aduanas e Impuestos Especiales'. Below the banner is a 'Contacte con nosotros' section with links to 'Direcciones y teléfonos', 'Defensa del Contribuyente', 'Denuncia tributaria', and 'Consultas Informáticas'. Below this is a 'Le interesa conocer' section with a link to 'Solicitudes de información tributaria y aduanera por Internet' and a 'Leer más' link. To the right is a 'Novedades en la aplicación de los tributos' section with a link to 'Novedades tributarias. Real Decreto-ley 20/2011 de medidas urgentes para la corrección del déficit público.' and a 'Leer más' link. Below these is a 'Novedades' section with a 'Historico' link. To the right is an 'Acceda directamente' section with links to 'Calendario del contribuyente', 'Campañas', 'Certificados electrónicos', 'Certificados tributarios', 'Descarga de programas de ayuda', 'Domicilio fiscal', 'Educación Cívico-Tributaria', and 'Empleo público'. At the bottom left is a 'Informe Informativos 2011' section with the Agencia Tributaria logo and a 'Historico' link.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

SPAGNA

http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2012-14696

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Artículo 6. Contenido de la factura.

(....)

- i) La fecha en que se hayan efectuado las operaciones que se documentan o en la que, en su caso, se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de una fecha distinta a la de expedición de la factura.

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Obbligo di indicare il momento di effettuazione dell'operazione

Indicazione in fattura del momento di effettuazione dell'operazione se diverso dalla data della fattura

Fonti:

- IBFD, Value Added Taxation (banca dati on line aggiornata al 2012).
- <https://globalvatonline.pwc.com/uk/tls/gvol2/gvol2.nsf/GlobeSearchFind/AustriaGS20?OpenDocument&countries=Austria&topics=GS2,GS20>

#

Paese	Obbligo di indicazione momento effettuazione operazione
Austria	Date on which the supply of goods or services was made or completed or the date on which the payment on account was made before any supply, insofar as that a date can be determined and differs from the date of issue of the invoice.
Belgio	the date on which the supply of goods or of services was made or completed or the date on which the payment on account or a part of it was made, insofar as a date can be determined and it differs from the date of issue of the invoice;
Bulgaria	date on which the chargeable event for the supply occurred, or date on which the payment was received;
Repubblica Ceca	the date of taxable supply or the date when the payment is received, whichever occurs earlier if this date differs from the date of the issue of the invoice;
Cipro	the time of the supply to which the invoice relates;
Danimarca	the date of supply;

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Obbligo di indicare il momento di effettuazione dell'operazione

Estonia	date of supply of goods, provision of services, dispatch of goods or receipt of a partial or full (pre)payment if those events take place earlier than the issue date of the invoice;
Finlandia	the date on which the goods or services were supplied or the date on which a prepayment on account was made;
Francia	the time of supply and the time of prepayment, if they differ from the date of the invoice;
Germania	date (at least calendar month) of the supply and date of receipt of prepayments (if known);
Grecia	NON risulta tale obbligo
Irlanda	the date on which the goods or services were supplied or the date on which advance payments are made, insofar as that date can be determined and differs from the date of issue of the invoice
Italia	NON espressamente previsto - secondo la Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013 si tratta di una "informazione che andrebbe indicata in fattura"
Lettonia	date or period of supply of goods or services (if different than invoice date) or date of advance payment (if known and different from invoice date); the period of supply of services cannot exceed 6 months;
Lituania	date of supply if this date differs from the date of issue of the invoice. In the case where a VAT invoice for the receipt of an advance payment is issued, the date when the advance payment is received if this date differs from the date of issue of the invoice;

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Obbligo di indicare il momento di effettuazione dell'operazione

Lussemburgo	the date on which the supply was made or completed or the date on which the payment on account was made, insofar as a date can be determined and it differs from the date of issue of the invoice;
Malta	the date of supply or payment if different from the invoice date;
Olanda	the date of supply of goods or the period of supply of services (the period during which the supplies are made may not exceed 1 calendar month), as well as the date(s) on which any advance payment falls due;
Polonia	the date of issue of the invoice or the date of supply (day, month and year; or month and year for continuous supplies), if different from the date when the invoice is issued;
Portogallo	date on which the goods were put at the disposal of the recipient, the date on which the services were performed if this date does not coincide with the date of issue of the invoice or the date of payment, in case payments were made before the supply of the goods or the service
Regno Unito	the time of the supply;

CONTENUTO E INDICAZIONI DA RIPORTARE IN FATTURA

Obbligo di indicare il momento di effettuazione dell'operazione

Romania	the date on which the supply of goods or services was made or completed, or the date on which advance payments were received, except when the invoice was issued prior to these events;
Slovacchia	the date on which the supply of goods or services was made or completed, or the date on which the payment in respect of those goods or services was received, in so far as that date can be determined and differs from the date of issue of the invoice;
Slovenia	the date on which the supply of goods or of services was made or completed, or the date of receipt of the payment on account, insofar as that date can be determined and differs from the date of the issue of the invoice;
Spagna	the date of tax point, if different from the date of issue;
Svezia	the date on which the supply of goods or services was made or completed or the date on which the payment on account was made, insofar as a date can be determined that differs from the date of issue of the invoice;
Ungheria	date (at least calendar month) of the supply and date of receipt of prepayments (if known);

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Viene modificato l'articolo 13 del Dpr n. 633/1972 – Base imponibile.

Le **operazioni in valuta estera** vengono convertite in euro:

- secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione (se tale giorno è indicato in fattura);
- in mancanza di tale indicazione (in fattura) secondo il cambio del giorno di emissione della fattura (in pratica, cambio data fattura);
- in mancanza (di quotazione del cambio alla data di riferimento), in base al cambio del giorno antecedente più prossimo.

La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca Centrale Europea.

Le stesse regole valgono per le **cessioni intracomunitarie di beni** e per gli **acquisti intracomunitari di beni** (viene modificato l'articolo 43 del DI n. 331/1993).

In pratica, vengono unificati i criteri di conversione in euro delle operazioni denominate in valuta estera.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

norme in vigore sino al 31 dicembre 2012

Sino al 31 dicembre 2012, come sopra affermato, riguardo all'Iva esistevano due diverse disposizioni in tema di operazioni in valuta:

- **Regola generale - articolo 13 del Dpr n. 633/1972:**

"4. **Ai fini della determinazione della base imponibile** i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno in cui è stata effettuata l'operazione e, in mancanza, secondo il cambio del giorno antecedente più prossimo."

- **Acquisti intracomunitari - articolo 43 del DI n. 331/1993:**

"3. **Ai fini della determinazione della base imponibile** i corrispettivi, le spese e gli oneri di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.633, in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno, se indicato nella fattura, di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione, della data della fattura."

Cfr. Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo IV, paragrafo 1.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

norma in vigore dal 1° gennaio 2013

A partire dal 1° gennaio 2013

L'articolo 13 del Dpr n. 633/1972, nella sua nuova formulazione, afferma che:

1. La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e' costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente,

(...)

- "4. **Ai fini della determinazione della base imponibile i corrispettivi dovuti e le spese e gli oneri sostenuti** in valuta estera sono computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione nella fattura, del giorno di emissione della fattura. In mancanza, il computo e' effettuato sulla base della quotazione del giorno antecedente più prossimo. La conversione in euro, per tutte le operazioni effettuate nell'anno solare, può essere fatta sulla base del tasso di cambio pubblicato dalla Banca centrale europea."

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO **norma in vigore dal 1° gennaio 2013**

La **Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013, capitolo IV, paragrafo 1**, afferma che:

“La novellata norma conferma che gli importi in valuta estera devono essere computati secondo il cambio del giorno di effettuazione dell’operazione, determinato ai sensi dell’articolo 6 del dPR n. 633 del 1972.

La norma prevede, diversamente dalla precedente formulazione, che laddove non sia noto il giorno di effettuazione dell’operazione (informazione che andrebbe indicata in fattura), il tasso di cambio debba essere individuato con riferimento al giorno di emissione della fattura, nel presupposto che coincida con il giorno di effettuazione dell’operazione medesima.”.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Cessioni di beni all'esportazione fatturate in valuta diversa dall'euro.

In base a quanto previsto dalla Circolare n. 35/E del 13 febbraio 1997, nel caso della cessione all'esportazione **la fattura deve essere immediata**: "..., attesa la necessità che la fattura deve essere esibita per il compimento dell'operazione doganale, non si ravvisa la possibilità per il cedente nazionale di emettere fattura differita."

In tale evenienza vale il cambio data fattura che coincide con il cambio di effettuazione dell'operazione di cessione.

Può accadere che:

- Prima della partenza della merce vengano **incassati acconti o l'intero prezzo**: il ricevimento degli acconti o del prezzo complessivo costituisce effettuazione dell'operazione e quindi occorre emettere fattura per la somma incassata (se in fattura viene citata la data di ricevimento delle somme, allora occorre applicare il cambio a tale data, altrimenti cambio data fattura); viene emessa una fattura per la somma ricevuta in pagamento anticipato e una fattura a saldo all'atto della consegna/spedizione della merce;
- Oppure che venga **predisposta la fattura anticipatamente alla partenza della merce** (in vista della partenza stessa); in tale evenienza viene applicato il cambio data fattura.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

In caso di **invio di merce in Paese extra Ue** in base a **contratto di consignment stock – call off stock**, che preveda il pagamento in moneta diversa dall'euro:

- nel momento dell'invio della merce viene emessa **fattura pro-forma** nella valuta prevista in contratto e viene dichiarata la merce per l'esportazione definitiva;
- con riferimento ai prelievi della merce da parte del cliente viene emessa **fattura di cessione** non imponibile articolo 8/1/a; se in tale fattura viene citata la data dei singoli prelievi, occorre applicare il cambio riferito a tale data; in caso contrario si applica il cambio data fattura.

NB: si ricorda che la cessione deve avere luogo entro 365 giorni dall'invio dei beni nel Paese extra Ue (articolo 6, comma 1 e comma 2, lettera d, del Dpr n. 633/1972).

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Importazioni eseguite **sulla base di fattura espressa in valuta diversa**

dall'euro: annotazione della bolletta di importazione già espressa in euro in base al cambio doganale mensile applicato in Dogana.

Com'è noto eventuali acconti pagati al relazione al materiale importato sono irrilevanti ai fini dell'Iva.

Nel caso di **merci ricevute in base a contratti di consignment stock – call off stock** che prevedono il pagamento in moneta diversa dall'euro:

- nel momento del ricevimento della merce questa viene dichiarata per l'importazione definitiva in base a fattura pro-forma; l'impresa italiana annota la bolletta di importazione e detrae l'imposta;
- con riferimento alle quantità prelevate verrà ricevuta fattura ordinaria da annotare in contabilità generale.

Cfr. sull'argomento la **Risoluzione n. 346/E del 5 agosto 2008**

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Cessioni intracomunitarie di beni, fatturati in moneta diversa dall'euro.

Nel caso di cessione intracomunitaria di beni la fattura può essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (articolo 46, comma 2).

In tale evenienza vale la regola generale:

- Se in fattura viene indicata la data di effettuazione dell'operazione (consegna o spedizione della merce), **comportamento consigliato dalla Circolare 12/E del 3 maggio 2013**, occorre applicare il cambio a tale data;
- In caso di mancata indicazione di tale data, occorre applicare il cambio data fattura.

NB: Il ricevimento anticipato di tutto o parte (acconti) del corrispettivo NON costituisce più momento di effettuazione dell'operazione e, quindi, in relazione allo stesso, è venuto meno l'obbligo di emissione della fattura.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Può accadere che venga predisposta la fattura anticipatamente alla partenza della merce (in vista della partenza stessa); in tale evenienza viene applicato il cambio data fattura.

L'articolo 39, comma 3, del DI n. 331/1993 afferma che: "Le cessioni ed i trasferimenti di beni, di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), e comma 2, lettere b) e c), **se effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare, si considerano effettuati al termine di ciascun mese.**».

In tale evenienza, ai fini del cambio, è possibile prescindere dalle singole date di consegna / spedizione e fare riferimento al cambio al termine del mese (anche se in fattura sono indicate le singole consegne /spedizioni).

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Nel caso di **invio di merce in altro Paese Ue** in base a **contratto di consignment stock – call off stock**, occorre distinguere tra due situazioni:

- **Paesi che obbligano ad aprire una posizione Iva nel Paese di arrivo della merce:** occorre emettere fattura a fronte del trasferimento della merce dalla posizione Iva italiana alla posizione Iva estera; normalmente tale fattura viene emessa in euro, quindi il problema del cambio non dovrebbe sussistere; è da ritenere possibile raggruppare i trasferimenti per singolo mese solare (articolo 39, comma 3, del Dl n. 331/1993) ed emettere fattura riepilogativa (per singolo mese solare);
- **Paesi che NON obbligano ad aprire una posizione Iva nel Paese di arrivo della merce:** la merce inviata viene annotata sull'apposito registro di carico e scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del Dl n. 331/1993; viene emessa fattura con riferimento ai singoli prelievi; è da ritenere possibile raggruppare i prelievi per singolo mese solare (articolo 39, comma 3, Dl n. 331/1993) ed emettere fattura riepilogativa (per singolo mese solare); ai fini del cambio valgono le regole generali.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Acquisto intracomunitario di beni fatturati in moneta diversa dall'euro:

- Se nella fattura del fornitore estero viene indicata la data di effettuazione dell'operazione (partenza della merce dal Paese estero): numerazione e integrazione con il cambio data effettuazione operazione (o del giorno antecedente più prossimo se in tale data manca il tasso di cambio);
- Se nella fattura del fornitore estero NON è indicata la data di effettuazione dell'operazione: cambio data fattura (o del giorno antecedente più prossimo se in tale data manca il tasso di cambio);
- in caso di emissione di autofattura (articolo 46, comma 5, DI n. 331/1993) per mancato ricevimento della fattura estera nei termini previsti:
 - se nell'autofattura viene indicata la data di effettuazione dell'operazione, **comportamento consigliato dalla Circolare 12/E del 3 maggio 2013**, allora occorre assumere tale cambio;
 - in caso contrario, si assume il cambio data autofattura.

NB1: al fine di verificare il tempestivo ricevimento della fattura l'impresa italiana deve fare riferimento ai documenti di trasporto (desumendo dagli stessi la data di inizio trasporto).

NB2: Il **pagamento anticipato di tutto o parte (acconti) del corrispettivo** NON costituisce più momento di effettuazione dell'operazione e, quindi, in relazione allo stesso, è venuto meno l'obbligo di ricevimento della fattura o di emissione autofattura.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

L'articolo 39, comma 3 del DI n. 331/1993 afferma che:

“... gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, **se effettuati in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad un mese solare**, si considerano effettuati al termine di ciascun mese.».

Nel caso di **merce ricevuta in base a contratti di consignment stock – call off stock**, a partire dalla fine di ciascun mese decorrono i termini per il ricevimento della fattura estera; riguardo al cambio valgono le regole generali.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Servizi generici resi (a committenti operatori economici Ue o extra Ue), fatturati in moneta diversa dall'euro:

- Se in fattura viene indicata la data di effettuazione dell'operazione (ultimazione della prestazione / maturazione dei corrispettivi / incasso anticipato), **comportamento consigliato dalla Circolare 12/E del 3 maggio 2013**: cambio data effettuazione operazione (o del giorno antecedente più prossimo se in tale data manca il tasso di cambio);
- Se in fattura NON è indicata la data di effettuazione dell'operazione: cambio data fattura (o del giorno antecedente più prossimo se in tale data manca il tasso di cambio).

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Servizi generici acquistati, fatturati in moneta diversa dall'euro:

- **Fornitore di altro Paese Ue:**

- Se nella fattura del fornitore estero viene indicata la data di effettuazione dell'operazione (ultimazione della prestazione / maturazione dei corrispettivi / incasso anticipato): numerazione e integrazione con il cambio data effettuazione operazione (o del giorno antecedente più prossimo se in tale data manca il tasso di cambio);
- Se nella fattura del fornitore estero NON è indicata la data di effettuazione dell'operazione: cambio data fattura (o del giorno antecedente più prossimo se in tale data manca il tasso di cambio);
- in caso di emissione di autofattura (articolo 46, comma 5, DI n. 331/1993) per mancato ricevimento della fattura estera nei termini previsti:
 - se nell'autofattura viene indicata la data di effettuazione dell'operazione, allora occorre assumere tale cambio;
 - in caso contrario, si assume il cambio data autofattura.

OPERAZIONI IN VALUTA ESTERA E CAMBI DI RIFERIMENTO

Aspetti operativi

Servizi generici acquistati, fatturati in moneta diversa dall'euro

- **Fornitore di Paese Extra Ue:**
 - Se nell' autofattura emessa dall'impresa italiana viene indicata la data di effettuazione dell'operazione (ultimazione della prestazione / maturazione dei corrispettivi / pagamento anticipato), **comportamento consigliato dalla Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013**: numerazione e integrazione con il cambio data effettuazione operazione (o del giorno antecedente più prossimo se in tale data manca il tasso di cambio);
 - Se nell'autofattura emessa dall'impresa italiana NON è indicata la data di effettuazione dell'operazione: cambio data fattura (o del giorno antecedente più prossimo se in tale data manca il tasso di cambio).

VOLUME D'AFFARI E PLAFOND

L'articolo 20 del Dpr n. 633/1972 afferma che:

“Per volume d'affari del contribuente s'intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli articoli 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'articolo 2424 del codice civile, voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'articolo 36.

L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, e' determinato secondo le disposizioni degli articoli 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'articolo 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'articolo 27.”.

VOLUME D'AFFARI E PLAFOND

L'articolo 1 del DI n. 746/1983 afferma che:

"Articolo 1 - Applicabilità delle disposizioni di cui all'articolo 8 del D.P.R. n 633/72

1. Le disposizioni di cui alla lettera c) del primo comma e al secondo comma dell'art. 8 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, si applicano a condizione:

a) **che l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni all'esportazione di cui alle lettere a) e b) dello stesso articolo effettuate, registrate nell'anno precedente, sia superiore al 10% del volume d'affari determinato a norma dell'art. 20 dello stesso decreto ma senza tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.** I contribuenti, ad eccezione di quelli che hanno iniziato l'attività da un periodo inferiore a dodici mesi, hanno facoltà di assumere come ammontare di riferimento, in ciascun mese, quello dei corrispettivi delle esportazioni fatte nei dodici mesi precedenti, se il relativo ammontare superi la predetta percentuale del volume di affari, come sopra determinato, dello stesso periodo di riferimento;

VOLUME D'AFFARI E PLAFOND

E' stato modificato l'articolo 1, primo comma, lettera a), primo periodo, del decreto-legge n. 746/1983, convertito dalla legge n. 17/1984 – verifica dello Status di soggetto esportatore agevolato (cd. "esportatore abituale")

Ai fini del supero della regola del 10% **il volume d'affari viene depurato delle seguenti operazioni:**

- cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea (ad esempio: prestazioni di servizi generici articolo 7-ter);
- cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea (operazioni fuori campo Iva articoli da 7 a 7 septies del Dpr n. 633/1972).

FATTURA CARTACEA E FATTURA ELETTRONICA

nuove regole dal 2013

articolo 233 Direttiva 2006/112/CE

1. L'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità di una fattura, sia essa cartacea o elettronica, sono assicurate dal momento dell'emissione fino al termine del periodo di archiviazione della fattura.

Ogni soggetto passivo stabilisce il modo in cui assicurare l'autenticità dell'origine, l'integrità del contenuto e la leggibilità della fattura. Ciò può essere realizzato attraverso controlli di gestione che creino una pista di controllo affidabile tra una fattura e una cessione di beni o una prestazione di servizi.

"Autenticità dell'origine" implica la comprovazione dell'identità del fornitore o del prestatore o dell'emittente della fattura.

"Integrità del contenuto" implica che il contenuto richiesto in conformità con la presente direttiva non è stato alterato.

2. **Oltre al tipo di controlli di gestione descritto nel paragrafo 1, costituiscono esempi** di tecnologie che assicurano l'autenticità dell'origine e l'integrità del contenuto di una fattura elettronica:

- a) la firma elettronica avanzata ai sensi dell'articolo 2, punto 2, della direttiva 1999/93/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 dicembre 1999, relativa ad un quadro comunitario per le firme elettroniche, basata su un certificato qualificato e creata mediante un dispositivo per la creazione di una firma sicura ai sensi dell'articolo 2, punti 6 e 10, della direttiva 1999/93/CE;
- b) la trasmissione elettronica di dati (EDI) quale definita all'articolo 2 dell'allegato 1 della raccomandazione 1994/820/CE della Commissione, del 19 ottobre 1994, relativa agli aspetti giuridici della trasmissione elettronica di dati, qualora l'accordo per questa trasmissione preveda l'uso di procedure che garantiscano l'autenticità dell'origine e l'integrità dei dati.

FATTURA CARTACEA E FATTURA ELETTRONICA

nuove regole dal 2013

articolo 21 del Dpr n. 633/1972

L'articolo 21, nella sua nuova formulazione afferma che:

Per fattura elettronica si intende la fattura che è stata emessa e ricevuta **in un qualunque formato elettronico**; il ricorso alla fattura elettronica è subordinato all'**accettazione** da parte del destinatario.

Secondo le note esplicative alla Direttiva (citate a pagina 9):

L'**accettazione** di una fattura elettronica da parte del destinatario può essere determinata in modo analogo a quello in cui è accettata una fattura cartacea.

Può trattarsi di un'**accettazione scritta**, o di un **tacito accordo** attraverso, ad esempio, la trattazione e il pagamento della fattura ricevuta.

Alla luce di tale "liberalizzazione", occorre prestare molta attenzione a quanto si comunica al cliente / fornitore, in modo da non trovarsi (senza volontà) in fatturazione elettronica.

FATTURA CARTACEA E FATTURA ELETTRONICA

nuove norme dal 2013

manifestazione intenzioni

Francesco Scopacasa, nell'articolo: La fattura elettronica, l'inversione contabile e i casi di autofatturazione, Corriere Tributario, n. 2/2013, esprime la necessità, per l'impresa, di manifestare la propria intenzione rispetto alla tipologia di fatturazione che si intende attuare.

Nel caso di **invio di una fattura in formato elettronico (ad esempio: in PDF allegato ad e-mail) ma priva dei requisiti necessari**, si potrebbe indicare sulla stessa e-mail:

“La presente NON costituisce fattura elettronica ai sensi e per gli effetti dell'articolo 21, commi 2 e 3, e dell'articolo 39, comma 3, del Dpr n. 633/1972”.

FATTURA CARTACEA E FATTURA ELETTRONICA

nuove norme dal 2013

manifestazione intenzioni

Nel caso di ricevimento di fattura in formato elettronico, senza alcuna indicazione riguardo alla sua natura, qualora non la si intenda accettare quale fattura elettronica, è opportuno inviare al fornitore una comunicazione del seguente tenore:

“Le fatture ricevute NON saranno da noi accettate quali fatture elettroniche ai sensi e per gli effetti dell’articolo 21, commi 2 e 3, e dell’articolo 39, comma 3, del Dpr n. 633/1972”.

TERMINI DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

Combinando le disposizioni di cui all'articolo 21 e dell'articolo 23 del Dpr n. 633/1972 ne derivano le seguenti regole:

- **Regola generale:**
 - Termine di emissione: entro le ore 24.00 del giorno di effettuazione dell'operazione, determinata a norma dell'articolo 6;
 - Termine di registrazione: "Il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione, in apposito registro" (articolo 23)
- **Deroghe:**
 - **Articolo 21, comma 4, lett. a):**
 - cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con Dpr n. 472 /1996;
 - prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto;

Riguardo alle operazioni in argomento:

- Termine di emissione: può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
- Termine di registrazione: la fattura deve essere registrata entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (articolo 23).

TERMINI DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

- Articolo 21, comma 4, lett. b): cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente (**operazione di triangolazione nazionale**):
 - Termine di emissione: la fattura è emessa dal cessionario entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;
 - Termine di registrazione: regola generale - la fattura deve essere annotata entro 15 giorni dall'emissione e con riferimento alla data di emissione (1).

NOTA (1): L'articolo 6, quinto comma, come modificato dalle nuove disposizioni, afferma che:

“Per le cessioni di beni di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b) l'imposta diviene esigibile nel mese successivo a quello della loro effettuazione.”.

TERMINI DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

- Articolo 21, comma 4, lettera c): prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea, non soggette all'imposta ai sensi dell'**articolo 7-ter**:
 - Termine di emissione: la fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
NB: sino al 31.12.2012: emissione entro le ore 24.00 del giorno di effettuazione.
 - Termine di registrazione: la fattura deve essere registrata entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione.

- Articolo 21, comma 4, lettera d): prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo (1), **rese a o ricevute** da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea:
 - Termine di emissione: la fattura deve essere emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
 - Termine di registrazione: la fattura deve essere registrata entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione
NB: sino al 31.12.2012, per le operazioni in argomento NON vi era obbligo di emissione di fattura da parte del prestatore: operazione FC Iva.

TERMINI DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

NOTA (1) pagina precedente: **L'articolo 6, sesto comma del Dpr n. 633/1972** afferma che:

“In deroga al terzo e al quarto comma, le **prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter**, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non e' ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. (...)”.

TERMINI DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

SERVIZI IN DEROGA

Alla luce di quanto previsto dall'articolo 21, comma 4, **mancando una previsione specifica per i servizi in deroga**, è da ritenere che per gli stessi valgano le **regole generali**:

- Termine di emissione fattura: entro le ore 24.00 del giorno di effettuazione dell'operazione;
- Termine di registrazione fattura: entro 15 giorni dalla sua emissione e con riferimento alla data della sua emissione.

NB: Per i servizi in deroga continua a valere la **regola dell'incasso / pagamento**, salvo che anteriormente venga emessa fattura (caso di prestatore italiano) o autofattura (caso di prestatore extra Ue) (articolo 6, comma 3 e 4).

Nel caso di prestatore di altro Paese Ue, una volta eseguito il pagamento della prestazione, entro il 2° mese successivo deve pervenire la fattura. In caso di mancato ricevimento della stessa entro tale termine, occorre emettere autofattura (entro il giorno 15 del mese successivo).

NB: riguardo ai servizi in deroga acquistati tali regole valgono solo nel caso in cui gli stessi si considerano effettuati in Italia. Ove si considerassero effettuati all'estero, sarebbe sufficiente la loro annotazione in contabilità generale.

TERMINI DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

La **Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013** afferma che:

“Come già anticipato, nulla cambia per le prestazioni ex artt. 7-*quater* (prestazioni relative a particolari settori quali, ad esempio, i beni immobili, il trasporto, la ristorazione, la locazione, cui la normativa riserva uno specifico trattamento) e 7-*quinquies* (*prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili*) del DPR n. 633 del 1972, nonché per le operazioni con altri soggetti passivi italiani o con privati consumatori non residenti, cui continueranno ad applicarsi le regole generali contenute nel terzo e quarto comma dell’articolo 6 del DPR 633/1972 e per le quali risulterà, quindi, determinante, ai fini dell’individuazione del momento di effettuazione (e conseguentemente dell’esigibilità dell’imposta), la data di pagamento del corrispettivo o, se antecedente, la data di emissione della fattura.”.

TERMINI DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

Articolo 21 – Fatturazione delle operazioni

4. La fattura e' emessa al momento dell'effettuazione dell'operazione determinata a norma dell'articolo 6. La fattura cartacea e' compilata in duplice esemplare di cui uno e' consegnato o spedito all'altra parte. In deroga a quanto previsto nel primo periodo:
- a) per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali e' effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con decreto del Presidente della Repubblica 14 agosto 1996, n. 472, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime;
 - b) per le cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente la fattura e' emessa entro il mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni;
 - c) per le prestazioni di servizi rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio di un altro Stato membro dell'Unione europea, non soggette all'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, la fattura e' emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione;
 - d) per le prestazioni di servizi di cui all'articolo 6, sesto comma, primo periodo, rese a o ricevute da un soggetto passivo stabilito fuori dell'Unione europea, la fattura e' emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

TERMINI DI EMISSIONE E DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE EMESSE

articolo 23 del Dpr n. 633/1972 formulazione in vigore dal 1° gennaio 2013

Articolo 23 – Registrazione delle fatture

Il contribuente deve annotare entro quindici giorni le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione e con riferimento alla data della loro emissione, in apposito registro. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettere a), c) e d) devono essere registrate entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni.

Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio, ovvero, nelle ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 17, del cedente o del prestatore.

Se l'altro contraente non è un'impresa, società o ente devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome. Per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa ed, eventualmente, la relativa norma.

(Comma abrogato)

Nell'ipotesi di cui al quinto comma dell'articolo 6 le fatture emesse devono essere registrate anche dal soggetto destinatario in apposito registro, bollato e numerato ai sensi dell'articolo 39, secondo modalità e termini stabiliti con apposito decreto ministeriale.

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

L'articolo 17 del Dpr n. 633/1972 (soggetti passivi) afferma che:

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

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

(...)"

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

L'articolo 17, comma 2, concerne l'ipotesi del cd. "**reverse charge esterno**":

Cessioni di beni o prestazioni di servizi che in base alle regole di territorialità si considerano effettuate in Italia;

→ Poste in essere da **SOGGETTI NON RESIDENTI** nei confronti di **SOGGETTI STABILITI** nel territorio dello Stato;

- Se fornitore di Paese extra Ue: gli obblighi sono adempiuti dai cessionari / committenti ("autofatturazione");
- Se fornitore di altro Paese Ue: i cessionari / committenti svolgono una procedura analoga a quella relativa agli acquisti intracomunitari di beni ("inversione contabile": numerazione e integrazione della fattura estera).

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Precisazioni:

- Il **SOGGETTO NON RESIDENTE (cedente o prestatore)** è un soggetto che NON è dotato di stabile organizzazione in Italia o che, se dotato di stabile organizzazione in Italia, questa NON partecipa all'operazione; in base all'articolo 53 del Regolamento n. 282/2011 deve escludersi che la stabile organizzazione partecipi all'effettuazione dell'operazione "quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizzi le risorse tecniche o umane della stabile organizzazione in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione in considerazione" (Cfr. altresì la Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, paragrafo 4.5); il soggetto non residente resta tale anche se identificato ai fini Iva in Italia;
- Il **SOGGETTO STABILITO (acquirente)** è un soggetto che ha in Italia la sede della propria impresa o una stabile organizzazione (che acquistano i beni o i servizi).

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Esistenza di stabile organizzazione in Italia

La **Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011** afferma che:

“Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese da **soggetti non residenti**, **ma con stabile organizzazione in Italia**, trova applicazione la seguente disciplina:

- **per le operazioni rese nei confronti di soggetti passivi residenti o di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, debitore dell'imposta è**
 - i) il cessionario o committente* ove la stabile organizzazione del prestatore non partecipi all'effettuazione dell'operazione
 - e *ii) il cedente o prestatore* ove la stabile organizzazione del prestatore partecipi all'effettuazione dell'operazione.

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Esistenza di stabile organizzazione in Italia

- **per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non residenti né stabiliti nel territorio dello Stato e per le operazioni rese nei confronti di cessionari o committenti non soggetti passivi d'imposta,** debitore dell'imposta è in ogni caso il cedente o prestatore. Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito, utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione italiana. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, in un distinto modulo.

In pratica:

- Operazioni riferibili alla Stabile organizzazione: sono svolte dalla stabile organizzazione in proprio;
- Operazioni riferibili alla casa madre: sono gestite dalla stabile organizzazione mediante una serie distinta di numerazione.

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

L'articolo 17, quinto, sesto e settimo comma, Dpr n. 633/1972, afferma che:

“In deroga al primo comma, per le cessioni imponibili di oro da investimento di cui all'articolo 10, numero 11), nonché per le cessioni di materiale d'oro e per quelle di prodotti semilavorati di purezza pari o superiore a 325 millesimi, **al pagamento dell'imposta e' tenuto il cessionario, se soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato.** La fattura, emessa dal cedente senza addebito d'imposta, con l'osservanza delle disposizioni di cui agli articoli 21 e seguenti e con l'annotazione «**inversione contabile**» e l'**eventuale** indicazione della norma di cui al presente comma, deve essere integrata dal cessionario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e deve essere annotata nel registro di cui agli articoli 23 o 24 entro il mese di ricevimento ovvero anche successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese; lo stesso documento, ai fini della detrazione, e' annotato anche nel registro di cui all'articolo 25.

Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano anche: (.....)

Le disposizioni di cui al quinto comma si applicano alle ulteriori operazioni individuate dal Ministro dell'economia e delle finanze, con propri decreti (....)”

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Si tratta delle seguenti operazioni:

- Cessioni di oro industriale (articolo 17, quinto comma);
- Cessioni di rottami e di altro materiale di recupero (articolo 74, settimo comma);
- Subappalti di lavori edili (articolo 17, sesto comma, lettera a);
- Cessioni di fabbricati imponibili per opzione (articolo 17, sesto comma, lettera a-bis);
- Cessioni di telefonini (articolo 17, sesto comma, lettera b);
- Cessione di microprocessori (articolo 17, sesto comma, lettera c);
- Altre operazioni individuate con decreto dal MEF (articolo 17, settimo comma).

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

L'articolo 17, commi quinto, sesto e settimo, concerne l'ipotesi del cd. "**reverse charge interno**", cd. "**Tax shifting**":

Cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali, per ragioni antievasive, viene previsto che **soggetto debitore dell'imposta** debba essere **il cessionario o il committente, se SOGGETTO PASSIVO D'IMPOSTA NEL TERRITORIO DELLO STATO.**

Il soggetto debitore d'imposta può, conseguentemente essere:

- un soggetto STABILITO in Italia (operatore economico che ha in Italia la sede della propria impresa o una stabile organizzazione);
- Un soggetto estero semplicemente IDENTIFICATO AI FINI IVA IN ITALIA (in via diretta o a mezzo di rappresentante fiscale).

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

- Il nuovo **comma 6-ter** dell'articolo 21 del Dpr n. 633/1972 afferma che:
"6-ter. Le fatture emesse dal cessionario di un bene o dal committente di un servizio in virtù di un obbligo proprio recano l'annotazione "autofatturazione".".

Esempi:

- **Autofatture emesse a fronte di acquisti di beni o di servizi, in campo Iva italiana, effettuati da operatori nazionali presso operatori di Paesi extra Ue;**
- **Autofattura articolo 46, comma 5, in caso di mancato arrivo della fattura estera (fornitore di altro Paese Ue) entro il termine previsto;**
- Autofattura per estrazione merce da deposito Iva da parte della stessa impresa italiana che ha acquistato la merce presso fornitore extra Ue e ha dichiarato la stessa per l'immissione in libera pratica;
- Autofattura -denuncia emessa nel caso di mancato arrivo di fattura per acquisto interno di beni o servizi (articolo 6 del D.Lgs. N. 471/1997)

Tali documenti deve recare l'annotazione: **AUTOFATTURAZIONE**

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Acquisti presso fornitori di altro Paese Ue o di Paese extra Ue: esempi

- **Impresa rumena esegue una prestazione di manutenzione di un bene immobile situato in Italia nei confronti di impresa italiana:** l'operazione si considera effettuata in Italia (articolo 7-quater, lettera a); l'impresa italiana, in base alla normativa in vigore sino al 31 dicembre 2012 emetteva autofattura con Iva (articolo 17, comma 2); **a partire dal 1° gennaio 2013 l'impresa italiana deve numerare e integrare con Iva la fattura emessa dalla società rumena.**
- **Come caso precedente, ma prestazione resa da impresa moldava:** obbligo da parte dell'impresa italiana di emettere autofattura con Iva; sull'autofattura deve essere indicato "AUTOFATTURAZIONE".

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Acquisti presso fornitori di altro Paese Ue o di Paese extra Ue: esempi

Società tedesca (identificata ai fini dell'Iva italiana) cede merci a impresa italiana prelevandole da deposito che la società tedesca ha istituito presso operatore logistico italiano: l'operazione si considera effettuata in Italia (articolo 7-bis, comma 1); l'impresa italiana, in base alla normativa in vigore sino al 31 dicembre 2012 emetteva autofattura con Iva (articolo 17, comma 2); **a partire dal 1° gennaio 2013 l'impresa italiana deve numerare e integrare con Iva la fattura emessa dalla società tedesca.**

NB: in base all'articolo 219-bis la fattura dovrebbe essere emessa dalla posizione Iva tedesca del fornitore tedesco.

Come caso precedente, ma impresa fornitrice svizzera:
l'impresa italiana deve emettere autofattura con Iva.
sull'autofattura deve essere indicato
"AUTOFATTURAZIONE"

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Impresa italiana acquista merce in Russia, la fa giungere alla dogana italiana e la dichiara per l'immissione in libera pratica per introduzione in deposito Iva. Successivamente l'impresa italiana, al fine di estrarre la merce dal deposito Iva, emette autofattura con Iva. Su tale documento deve indicare "AUTOFATTURAZIONE".

Impresa italiana invia merce in conto lavoro in Paese extra Ue, in base a lista valorizzata.

L'impresa estera invia fattura per addebito del compenso di lavorazione.

L'impresa italiana emette autofattura per il compenso di lavorazione (entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e la annota entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione).

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Acquisti presso fornitori di altro Paese Ue o di Paese extra Ue: esempi

- **Impresa italiana acquista merce di proprietà di impresa francese giacente in deposito Iva.** L'impresa francese emette fattura nei confronti dell'impresa italiana; l'impresa italiana numera e integra senza applicazione dell'Iva la fattura di acquisto ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4, lettera e), del DL n. 331/1993;
- **Come caso precedente, ma merce ceduta da impresa svizzera;** l'impresa italiana emette autofattura senza applicazione dell'Iva per operazione non soggetta, ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4, lettera e), del DL n. 331/1993; sull'autofattura deve essere indicato "AUTOFATTURAZIONE"

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

Impresa italiana acquista merce da operatore della Repubblica di San Marino.

L'impresa italiana:

- assoggetta l'operazione a Iva, a norma di quanto previsto dall'articolo 17, secondo comma, **indicandola sull'originale della fattura rilasciato dall'operatore della RSM;**
- Annota la fattura sul registro fatture emesse e sul registro acquisti;
- Segnala l'annotazione eseguita all'Ufficio delle Entrate competente nei suoi confronti.

NB: E' da ritenere che in sede di integrazione non sia necessario indicare il termine AUTOFATTURAZIONE.

AUTOFATTURAZIONE E INTEGRAZIONE DELLE FATTURE RICEVUTE

DM 24 dicembre 1993

Articolo 16 - Istruzioni per gli operatori economici italiani.

Gli operatori economici italiani:

- a) corrispondono l'imposta a norma dell'art. 17, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, indicandone l'ammontare sull'originale fattura rilasciatagli dal fornitore sammarinese;
- b) annotano le fatture nei registri previsti dagli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modifiche ed integrazioni, secondo le modalità ed i termini in essi stabiliti;
- c) danno comunicazione delle avvenute registrazioni di cui al punto b) al proprio ufficio IVA, indicando il numero progressivo annuale di detti registri.

TERMINI DI REGISTRAZIONE DELLE AUTOFATTURE E DELLE FATTURE INTEGRATE

Tipologia dell'operazione	termini di registrazione	norma di riferimento
Acquisto intracomunitario di beni		
<ul style="list-style-type: none"> • fattura estera ricevuta nel termine previsto 	annotazione entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente;	Art. 47, comma 1, Dl 331/1993
<ul style="list-style-type: none"> • autofattura emessa in caso di mancato ricevimento fattura estera 	annotazione entro il termine di emissione (15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione operazione) e con riferimento al mese precedente	Art. 47, comma 1, Dl 331/1993
Acquisto di servizi generici resi da soggetto di altro Paese Ue	come acquisti intracomunitari di beni	Art. 17, secondo comma, <u>Dpr 633/1972</u>
Acquisto di servizi generici resi da soggetto di Paese extra Ue	annotazione autofattura (emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni.	Art. 23, primo comma, <u>Dpr 633/1972</u>

TERMINI DI REGISTRAZIONE DELLE AUTOFATTURE E DELLE FATTURE INTEGRATE

Tipologia dell'operazione	termini di registrazione	norma di riferimento
Acquisto di beni esistenti in Italia ceduti da fornitore di altro Paese Ue	come acquisti intracomunitari di beni	Art. 17, secondo comma, <u>Dpr 633/1972</u>
Acquisto di beni esistenti in Italia ceduti da fornitore di Paese extra Ue		
<ul style="list-style-type: none"> • con emissione DDT da parte del depositario 	annotazione dell'autofattura (emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione) entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni.	Art. 23, primo comma, <u>Dpr 633/1972</u>
<ul style="list-style-type: none"> • senza emissione di DDT 	annotazione autofattura (emessa entro le ore 24.00 del giorno di effettuazione dell'operazione) entro 15 giorni dall'emissione e con riferimento alla data della sua emissione.	Art. 23, primo comma, <u>Dpr 633/1972</u>

FATTURA SEMPLIFICATA

Con la Legge n. 228/2012 nel Dpr n. 633/1972 è stato inserito il nuovo articolo 21-bis - Fattura semplificata

La norma in argomento comporta la possibilità di emettere una **fattura di contenuto semplificato** per le operazioni di ammontare complessivo non superiore a 100 euro (elevabile fino a 400 euro con **decreto ministeriale**); indipendentemente dall'importo, la stessa facoltà è ammessa riguardo all'emissione delle note di variazione articolo 26 (cd. "fatture rettificative").

Il citato decreto potrà consentire l'emissione di fatture semplificate anche senza limiti di importo per le operazioni effettuate nell'ambito di **specifici settori di attività** o da **specifiche tipologie di soggetti** per i quali le pratiche commerciali o amministrative ovvero le condizioni tecniche di emissione delle fatture rendono particolarmente difficoltoso il rispetto degli obblighi di determinazione della base imponibile (corrispettivi in valuta estera) e di fatturazione.

FATTURA SEMPLIFICATA

Indicazioni minime da inserire nella fattura semplificata (articolo 21 - bis):

rif.	informazioni
a	data di emissione;
b	numero progressivo che la identifichi in modo univoco
c	ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cedente o prestatore, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti
d	numero di partita IVA del soggetto cedente o prestatore;
e	ditta, denominazione o ragione sociale, nome e cognome, residenza o domicilio del soggetto cessionario o committente, del rappresentante fiscale nonché ubicazione della stabile organizzazione per i soggetti non residenti; in alternativa, in caso di soggetto stabilito nel territorio dello Stato può essere indicato il codice fiscale o il numero di partita IVA, ovvero, in caso di soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento;
f	descrizione dei beni ceduti e dei servizi resi;
g	ammontare del corrispettivo complessivo e dell'imposta incorporata, ovvero dei dati che permettono di calcolarla;
h	per le fatture emesse ai sensi dell'articolo 26, il riferimento alla fattura rettificata e le indicazioni specifiche che vengono modificate.

FATTURA SEMPLIFICATA

Tale modalità di fatturazione sarà particolarmente utile in alcuni ambiti, quali la ristorazione e il settore alberghiero.

La fatturazione semplificata è, **tuttavia, preclusa:**

- per le cessioni intracomunitarie non imponibili di cui all'articolo 41 del Dl n. 331/1993;
- e per le operazioni di cui all'articolo 21, comma 6-bis, lettera a) effettuate nei confronti di soggetti passivi debitori d'imposta in altri Paesi Ue; si tratta delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi poste in essere nei confronti di soggetti passivi d'imposta di altro Paese Ue debitori d'imposta in relazione alle operazioni considerate.

L'articolo 21, comma 6-bis, afferma che:

"6-bis) I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- a) cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui all'articolo 10, nn. da 1) a 4) e 9), effettuate nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro Stato membro dell'Unione europea, con l'annotazione "inversione contabile"; (...)"

FATTURA SEMPLIFICATA

Riguardo alle fatture semplificate si era posto il **problema della loro registrazione** nel registro delle fatture emesse, nel caso in cui l'emittente si fosse avvalso della facoltà di indicare il codice fiscale o la partita Iva, anziché i dati del cliente. La questione è stata chiarita dalla Circolare n. 12/E.

La **Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013** afferma che:

“Il cessionario/committente stabilito nel territorio dello Stato può essere, dunque, identificato con il solo numero di partita IVA o con il codice fiscale, oppure con il numero identificativo IVA del Paese di stabilimento, se si tratta di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro.

Nel caso in cui il cessionario/committente sia identificato con il solo numero di partita IVA o con il codice fiscale, l'obbligo di registrazione della fattura semplificata da parte dell'emittente è correttamente assolto con l'indicazione dei predetti dati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, come prescritto dall'articolo 23, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'operazione può, inoltre, essere indicata in modo sintetico e non è richiesta la distinta esposizione dell'imponibile e dell'imposta, essendo sufficiente indicare l'importo totale comprensivo dell'operazione e l'ammontare dell'imposta ivi incorporata ovvero, in alternativa, i dati che permettono di calcolarla.”.

FATTURE EMESSE TRAMITE MISURATORI FISCALI

La **Circolare n. 12/E del 3 maggio 2013** afferma che:

“Da ultimo, si evidenzia che l’articolo 1, comma 328, della legge n. 228 del 2012, ha modificato l’articolo 1 della legge 26 gennaio 1983, n. 18, inserendo un nuovo quarto comma, in base al quale le fatture di cui agli articoli 21 e 21-*bis possono* essere emesse anche mediante gli apparecchi misuratori fiscali. In tal caso, il soggetto cedente o prestatore può essere identificato, in luogo delle indicazioni richieste dagli articoli 21, comma 2, lettera c), e 21-*bis, comma 1, lettera c), con i* dati determinati con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di cui al terzo comma del citato articolo 1 della legge n. 18 del 1983.”.

In pratica, la fattura semplificata può essere emessa anche con l’utilizzo del **registratore di cassa**, nel qual caso l’emittente può indicare nel documento gli stessi dati identificativi normalmente contenuti nello **scontrino fiscale, omettendo le altre indicazioni richieste** dall’articolo 21-*bis, lettera c), del Dpr 633/1972.*

MOVIMENTI DI BENI A TITOLO NON TRASLATIVO

La legge n. 228/2013 ha modificato gli articoli 38 e 41 del DL n. 331/1993 inserendo i movimenti per **perizie**

Nel comma 5, lettera a), è stato esplicitamente previsto che NON costituisce acquisto intracomunitario l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di **perizia**.

La modifica in argomento viene simmetricamente attuata in riferimento ai beni inviati in altro Paese Ue per perizia (articolo 41, comma 3, del DL n. 331/1993).

I beni in argomento devono formare oggetto di **annotazione sull'apposito registro di carico e scarico** di cui all'articolo 50, comma 5, del DL n. 331/1993.

MOVIMENTI DI BENI A TITOLO NON TRASLATIVO

Registro articolo 243 Direttiva 2006/112/CE e articolo 50, comma 5, DI n. 331/1993

Articolo 243 Direttiva 2006/112/CE, come sostituito dalla Direttiva 2010/45/CE:

- “1. Ogni soggetto passivo tiene un registro dei beni spediti o trasportati da lui stesso o per suo conto fuori dal territorio dello Stato membro di partenza, ma nella Comunità, ai fini delle operazioni consistenti in perizie o lavori riguardanti tali beni o nella loro utilizzazione temporanea, di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettere f), g) e h).
2. Ogni soggetto passivo tiene una contabilità sufficientemente dettagliata tale da consentire di identificare i beni che gli sono stati spediti a partire da un altro Stato membro, da un soggetto passivo identificato ai fini dell'IVA in tale altro Stato membro o per suo conto, e che costituiscono oggetto di una prestazione di servizi consistenti in perizie o lavori relativi a tali beni.”;

Articolo 50, comma 5, DI n. 331/1993:

- “5. I movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'articolo 38, comma 5, lettera a), devono essere annotati in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”.

MOVIMENTI DI BENI A TITOLO NON TRASLATIVO

Registro articolo 243 Direttiva 2006/112/CE e articolo 50, comma 5, DI n. 331/1993

Il registro di cui all'articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993 NON è sostituibile con i DDT.

Esistono, tuttavia, posizioni contrarie a tale rigida interpretazione:

- Risoluzione n. 39/E del 31 marzo 2005;
- Sentenza Commissione Provinciale di Cuneo 8 novembre 2012 n. 145 (commentata da Marco Peirolo, Registro non obbligatorio per i movimenti intracomunitari di beni senza vendita, Corriere Tributario, n. 8/2013).

Tenute tuttavia presenti le pesanti conseguenze in caso di diverso avviso da parte dei verificatori fiscali e, comunque, l'utilità pratica del registro, si consiglia vivamente la sua tenuta.

TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI E DEI DOCUMENTI

La Legge n. 228/2012 ha integralmente sostituito l'articolo 39 del Dpr n. 633/1972 – Tenuta e conservazione dei registri e dei documenti

Viene previsto quanto segue.

I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'articolo 22 del Dpr n. 600/1973.

L'articolo 22 del Dpr n. 600/1973 afferma che:

Le scritture contabili obbligatorie ai sensi del presente decreto, di altre leggi tributarie, del codice civile o di leggi speciali devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine stabilito dall'art. 2220 del codice civile o da altre leggi tributarie, salvo il disposto dall'art. 2457 del detto codice. Gli eventuali supporti meccanografici, elettronici e similari devono essere conservati fino a quando i dati contabili in essi contenuti non siano stati stampati sui libri e registri previsti dalle vigenti disposizioni di legge. L'autorità adita in sede contenziosa può limitare l'obbligo di conservazione alle scritture rilevanti per la risoluzione della controversia in corso. Fino allo stesso termine di cui al precedente comma devono essere conservati ordinatamente, per ciascun affare, gli originali delle lettere, dei telegrammi e delle fatture ricevuti e le copie delle lettere e dei telegrammi spediti e delle fatture emesse.

TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI E DEI DOCUMENTI

La nuova formulazione dell'articolo 39 del Dpr n. 633/1972 continua come segue:

Le **fatture elettroniche** sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82.

Le **fatture create in formato elettronico** e quelle **cartacee** **possono** essere conservate elettronicamente.

Il **luogo di conservazione elettronica** delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza.

Il **soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura**, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'articolo 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI E DEI DOCUMENTI

Conservazione fatture: nuove regole dal 2013

SOGGETTO EMITTENTE

Se genera e trasmette fatture in formato elettronico, in accordo con il destinatario, è obbligato a conservare il documento secondo modalità elettroniche.

Se, invece, genera le fatture in formato elettronico, ma le consegna o spedisce in forma cartacea (poiché verosimilmente non ha raggiunto un accordo con il destinatario), può scegliere se procedere alla conservazione digitale della fattura o adempiere agli obblighi di conservazione secondo le modalità tradizionali cartacee.

SOGGETTO DESTINATARIO

Il destinatario che **riceve una fattura in formato elettronico** ha l'obbligo di conservarla secondo le modalità elettroniche.

Il destinatario che **riceve una fattura in formato cartaceo** (anche se emessa all'origine in formato elettronico) ha maggiore libertà di scelta: può adottare la modalità di conservazione che meglio gli aggrada, cartacea o elettronica.

TENUTA E CONSERVAZIONE DEI REGISTRI E DEI DOCUMENTI

Stampa registri e documenti

Si ricorda che:

- I **registri** devono essere stampati entro 3 mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi;
- Le **fatture cartacee** (in assenza di “fatturazione elettronica”) emesse e ricevute in PDF allegato a e-mail o con altra modalità informatica, si ritiene debbano essere stampate entro 60 giorni dal termine della liquidazione periodica Iva di riferimento;
- Gli **altri documenti**, per i quali ne è prevista la conservazione ai sensi dell’articolo 2220 del codice civile, devono essere stampati entro 3 mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

La contabilità meccanografica per essere correttamente tenuta, presuppone che in sede di controllo i registri risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati su richiesta degli organi competenti e in loro presenza.

Cfr. in merito, Renato Portale, Imposta sul valore aggiunto, Il Sole 24 Ore, 2013, p. 1388-1389.

ASPETTI SANZIONATORI

Fatturazione attiva

L'articolo 6 del D.Lgs. N. 471/1997 afferma che:

“2. Chi viola obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di operazioni **non imponibili, esenti o non soggette ad IVA** e' punito con sanzione amministrativa compresa tra il cinque ed il dieci per cento dei corrispettivi non documentati o non registrati. Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la sanzione amministrativa da lire cinquecentomila a lire quattro milioni.

(...)

4. Nei casi previsti dai commi 1, 2, 3, primo e secondo periodo, e 3-bis la sanzione non puo' essere inferiore a lire un milione.
5. Nel caso di violazione di più obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione di una medesima operazione, la sanzione e' applicata una sola volta.”

ASPETTI SANZIONATORI

Fatturazione attiva

Secondo **Roberto Fanelli**, **SANZIONI fiscali, previdenziali e societarie**, IPSOA, Milano, 2010, p. 329 (citazioni integrate dal sottoscritto in base alla Legge di stabilità“):

“Le violazioni in parola si configurano, salve le attenuanti previste in materia di “ravvedimento” (articolo 13 del D.Lgs. N. 472/1997), anche in caso di ritardata fatturazione o registrazione di operazioni non imponibili o esenti o non soggetti a Iva.

Tuttavia, deve ritenersi che la **tardiva emissione o registrazione di fatture non imponibili o esenti o non soggette**, che non si riverberi sull’imposta dovuta (ad esempio, pro-rata, plafond, ecc.), potrebbe essere ritenuta una **violazione meramente formale**, come tale non punibile laddove non abbia arrecato pregiudizio all’azione di controllo dell’Amministrazione Finanziaria”.

Deve, tuttavia, essere tenuto presente che la mancata / ritardata emissione di fatture non soggette articolo 7-ter può ingenerare errori anche riguardo:

- Al modello Intra servizi;
- Alla comunicazione Black List.

ASPETTI SANZIONATORI

Fatturazione passiva

L'articolo 6 del D.Lgs. N. 471/1997 afferma che:

"9-bis. E' punito con la sanzione amministrativa compresa fra il 100 e il 200 per cento dell'imposta, con un minimo di 258 euro, il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, non assolve l'imposta relativa agli acquisti di beni o servizi mediante il meccanismo dell'inversione contabile di cui agli articoli 17 , del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni. La medesima sanzione si applica al cedente o prestatore che ha irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento. Qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente ovvero dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni, la sanzione amministrativa e' pari al 3 per cento dell'imposta irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro, e comunque non oltre 10.000 euro per le irregolarità commesse nei primi tre anni di applicazione delle disposizioni del presente periodo. Al pagamento delle sanzioni previste nel secondo e terzo periodo, nonché al pagamento dell'imposta, sono tenuti solidalmente entrambi i soggetti obbligati all'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. E' punito con la sanzione di cui al comma 2 il cedente o prestatore che non emette fattura, fermo restando l'obbligo per il cessionario o committente di regolarizzare l'omissione ai sensi del comma 8, applicando, comunque, il meccanismo dell'inversione contabile..".

ASPETTI SANZIONATORI

Fatturazione passiva

Secondo **Roberto Fanelli**, **SANZIONI fiscali, previdenziali e societarie**, IPSOA, Milano, 2010, p. 329 (citazioni integrate dal sottoscritto in base alla Legge di stabilità“):

“La sanzione in esame dovrebbe ritenersi applicabile, sulla base dell’interpretazione ministeriale di cui alla Nota n. 1998/91003 del 24 luglio 1998 e alla CM n. 23/E del 25 gennaio 1999, anche per le violazioni agli obblighi di autofatturazione, previsti dall’articolo 17, secondo comma, del Dpr n. 633/1972 (operazioni effettuate in Italia da non residenti nei confronti di soggetti passivi d’imposta)”.

Le violazioni in parola si configurano, salve le attenuanti previste in materia di “ravvedimento” (articolo 13 del D.Lgs. N. 472/1997), anche in caso di ritardata autofatturazione / numerazione – integrazione di **operazioni non imponibili, esenti o non soggette a Iva**.

Tuttavia, dovrebbe ritenersi che la ritardata autofatturazione / numerazione – integrazione di fatture non imponibili, esenti o non soggette, che non riverberandosi sull’imposta dovuta, dovrebbe essere ritenuta una **violazione meramente formale**, come tale non punibile laddove non abbia arrecato pregiudizio all’azione di controllo dell’Amministrazione Finanziaria”.

Riguardo alle prestazioni esenti, occorre tenere presente quanto affermato dalla Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011.

ASPETTI SANZIONATORI

NORME E TRIBUTI

Il Sole-24 Ore - 2013-04-10 - Pag. 18

Vedi ritaglio giornale »

Le risposte ai temi dei lettori. Applicata la penalità piena al cliente che assolve l'Iva di una fattura per errore senza imposta

Reverse charge, sanzione ampia

Gli uffici non considerano che per legge le sviste sono soggette solo all'aggravio del 3%

LA TOLLERANZA

Anche l'agenzia delle Entrate ha sostenuto la riduzione della maggiorazione quando non vi è danno per l'Erario

Luca De Stefani

ASPETTI SANZIONATORI

L'agenzia delle Entrate non ha ancora chiarito, se la sanzione ridotta del 3%, che colpisce il cedente o prestatore che assolve l'Iva irregolarmente (tramite l'emissione della fattura con Iva, regolarmente versata, per un'operazione in reverse charge), possa essere applicata anche al cessionario o committente che assolve irregolarmente l'Iva, tramite un'errata inversione contabile di una fattura emessa dal cedente o prestatore erroneamente senza l'Iva.

In caso di errore del cessionario o del committente si applica la sanzione amministrativa compresa fra il 100% e il 200% dell'Iva, con un minimo di 258 euro, nei casi in cui il cessionario o il committente (impresa o professionista), che riceve la fattura di acquisto di beni o servizi senza Iva, non assolve la relativa imposta, mediante il meccanismo dell'inversione contabile (articoli 17 e 74, commi 7 e 8, Dpr n. 633/1972), cioè mediante l'integrazione con l'imposta a debito della fattura di acquisto, emessa dal cedente o dal prestatore senza applicazione dell'Iva.

La stessa sanzione si applica anche al cedente o al prestatore che ha "irregolarmente addebitato l'imposta in fattura omettendone il versamento", cioè quando addebita irregolarmente l'imposta in fattura e non effettua il relativo versamento all'erario. Quindi, la sanzione massima si applica quando l'imposta non viene assolta direttamente dal contribuente (né applicando il meccanismo dell'inversione contabile, né in altro modo anche se irregolare). In questi casi, il cessionario o committente può evitare l'applicazione della sanzione derivante dal comportamento fraudolento del fornitore, presentando all'ufficio delle Entrate competente un documento integrativo in duplice esemplare, recante l'indicazione dell'imponibile, dell'aliquota e della relativa imposta, entro i 30 giorni successivi a quello della registrazione, e seguendo le indicazioni fornite nella circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E, risposta 10.3.

ASPETTI SANZIONATORI

Si applica una sanzione ridotta del 3%, invece, se l'Iva viene assolta irregolarmente dal cedente o prestatore, tramite l'emissione della fattura con Iva, regolarmente versata, ma per un'operazione che doveva essere obbligatoriamente assoggettata a Iva dal committente con il meccanismo del reverse charge. In particolare, in questo caso, fermo restando il diritto alla detrazione dell'imposta, si applica la sanzione amministrativa del 3% dell'Iva irregolarmente assolta, con un minimo di 258 euro (articolo 6, comma 9-bis, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471). La sanzione ridotta è giustificata dal fatto che dalla violazione descritta non scaturisce alcun danno all'erario.

Quindi, la sanzione più lieve (3% dell'imposta) si applica in tutti i casi in cui l'Iva viene assolta, anche irregolarmente. Questo sistema sanzionatorio, pertanto, punisce in maniera incisiva le frodi e in modo meno rigido le irregolarità formali (circolare 19 febbraio 2008, n. 12/E, paragrafo 10.1). Al pagamento delle sanzioni sono tenuti solidalmente entrambi i contraenti.

Analizzando l'articolo 6, comma 9-bis, Dlgs 471/1997, però, si nota che la sanzione ridotta del 3% dovrebbe essere applicata anche «qualora l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente, dal cessionario o committente», cioè tramite un'errata inversione contabile di una fattura emessa dal cedente o prestatore erroneamente senza l'Iva, in osservanza del meccanismo del reverse-charge.

Nell'interrogazione parlamentare del 5 dicembre 2012, n. 5-08583, però, è stato sottolineato il fatto che alcuni uffici periferici dell'agenzia delle Entrate ritengono applicabile la sanzione ridotta del 3% solo ai casi in cui sia stata «erroneamente emessa fattura con addebito dell'Iva laddove fosse previsto l'assoggettamento Iva obbligatorio in capo al committente con il meccanismo dell'inversione» e non nella situazione simmetrica, cioè quando il cedente o prestatore emette (erroneamente) la fattura senza indicare l'Iva, in osservanza del meccanismo del reverse-charge, e l'imposta viene liquidata dal cessionario o committente.

ASPETTI SANZIONATORI

FISCO E SENTENZE

Il Sole-24 Ore del lunedì - 2013-06-03 - Pag. 24

[Vedi ritaglio giornale »](#)

Ctr. L'applicazione può essere estesa anche alle violazioni commesse prima del 2008 grazie al principio del favor rei

Sanzioni leggere sull'autofattura

Se non c'è debito d'imposta, l'omissione per le prestazioni dall'estero è punita con il 3%

Testo

Suggeriti

Antonio Tomassini

ASPETTI SANZIONATORI

- L'omessa autofatturazione di prestazioni di servizio ricevute dall'estero non può essere sanzionata nella misura piena, che varia dal 100 al 200% dell'imposta. Se non emerge alcun debito di imposta, si applica la sanzione più favorevole pari al 3% dell'Iva irregolarmente documentata (con un minimo di 258 e un massimo di 10mila euro) così come previsto dall'articolo 6, comma 9-bis, del Dlgs 471/1997. A precisarlo è la sentenza 43/05/2013 della Ctr Lombardia.

Il contenzioso riguarda un'omessa autofatturazione in cui l'ufficio ha irrogato - pur in assenza di un'imposta dovuta (poiché in tali casi la doppia registrazione dell'Iva a credito e a debito - in presenza di soggetti che possono detrarre integralmente l'Iva - non fa mai emergere una imposta dovuta) - la sanzione amministrativa dal 100 al 200 per cento. In particolare, la mancata autofatturazione si riferiva a prestazioni di servizi (management fees) eseguite da società estere in favore della loro consociata italiana. L'amministrazione finanziaria ha ritenuto l'irregolare documentazione di queste operazioni una violazione sostanziale e non già formale (se si trattasse infatti di una violazione formale non potrebbe essere sanzionata per nulla ai sensi dell'articolo 10 dello Statuto del contribuente) e ha escluso l'applicazione della sanzione più favorevole del 3%, poiché quest'ultima non opera nelle ipotesi di operazioni con l'estero. Il ricorso del contribuente ha eccepito sia la natura formale della violazione sia, in ogni caso, l'applicazione della più favorevole sanzione del 3 per cento. La Ctp ha accolto questa seconda doglianza e la Ctr conferma la decisione dei giudici di primo grado.

La Commissione precisa che «la violazione non ha natura sostanziale ma formale come si evince dalle sentenze della Corte Suprema di Cassazione n. 10819 del 5 maggio 2010 e n. 17588 del 28 luglio 2010 ove si afferma che in caso di reverse charge, l'inosservanza da parte del contribuente delle formalità prescritte dalla normativa nazionale non può privarlo del diritto alla detrazione». Tale diritto, secondo i giudici, è espressione del più generale principio, di matrice comunitaria, di neutralità fiscale dell'Iva.

Nel caso in cui non sia dovuta alcuna imposta, il collegio puntualizza che la penalità è dovuta nella misura prevista all'articolo 6, comma 9-bis, del Dlgs 471/1997 «pari al 3% con un minimo di 258 e un massimo di 10mila euro».

I giudici hanno peraltro ritenuto applicabile anche il principio del favor rei (articolo 3, comma 3, del Dlgs 472/1997) e hanno esteso l'operatività della sanzione più favorevole del 3% anche a fattispecie anteriori alla sua introduzione (anno 2008).

Va ricordato che il regime applicabile alle violazioni sul reverse charge prevede due sanzioni:

- una dal 100 al 200% dell'imposta relativa all'acquisto di beni e servizi soggetti al peculiare regime dell'inversione contabile, che trova applicazione in tutti i casi in cui l'imposta non sia stata assolta dal contribuente (né applicando il meccanismo dell'inversione contabile né in altro modo, anche irregolare);

- una pari al 3% dell'imposta che trova, invece, applicazione in tutti i casi in cui l'imposta sia stata assolta, ancorché irregolarmente.

Quest'ultima sanzione è stata introdotta per punire in modo più lieve condotte che comunque non arrecano un danno all'Erario.

SANZIONI PER MANCATA INTEGRAZIONE / AUTOFATTURAZIONE

/ EUTEKNEINFO / GIOVEDÌ, 23 MAGGIO 2013

E!

FISCO

Chiarimenti del MEF su “reverse charge”, bonus del 36-50% e cedolare secca

Chiesta l'esclusione della sanzione se la mancata registrazione delle operazioni imponibili ai fini IVA integra una violazione meramente formale

/ Michela DAMASCO

SANZIONI PER MANCATA INTEGRAZIONE / AUTOFATTURAZIONE

“Pioggia” di interrogazioni parlamentari a risposta immediata, ieri, in Commissione Finanze della Camera. Oltre alle richieste di chiarimenti sui tempi per i nuovi software degli studi settore per le compilazioni del modello UNICO (si veda “L’Agenzia: «Imminente il decreto con i correttivi agli studi di settore»” di oggi), il MEF ha risposto a questioni in materia di IVA, agevolazioni fiscali per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e cedolare secca sugli affitti.

Con riferimento alla prima tematica, gli onorevoli Pagano e Bernardo hanno chiesto di escludere, in via d’interpretazione, che la sanzione prevista dall’art. 6, comma 9-bis del DLgs. 471/97 si applichi quando la mancata registrazione delle operazioni imponibili ai fini IVA integri una violazione meramente formale e non comporti nessuna evasione d’imposta, come nel caso dell’autofatturazione.

In particolare, nel citato art. 6, il legislatore prevede dei casi in cui, alla violazione degli obblighi relativi a documentazione e registrazione di operazioni ai fini IVA, si applichi una sanzione più lieve rispetto a quella “piena” – dal 100 al 200% dell’imposta – stabilendo che, se la violazione non rileva nemmeno ai fini del reddito, trovi applicazione una sanzione in misura fissa. Il terzo periodo del citato comma 9-bis, invece, prevede una sanzione ad hoc per le ipotesi in cui, dalla violazione degli obblighi sostanziali connessi all’operazione sottoposta a reverse charge non scaturisca nessun danno all’Erario, come chiarito dalla circ. 12/2008.

SANZIONI PER MANCATA INTEGRAZIONE / AUTOFATTURAZIONE

Infatti, se l'imposta relativa all'operazione sottoposta a reverse charge è stata assolta, anche se in modo irregolare, dal cessionario/committente oppure dal cedente/prestatore, fermo restando il diritto alla detrazione ex art. 19 del DPR 633/72, l'irregolarità viene punita con la sanzione del 3% dell'imposta irregolarmente versata.

Di conseguenza, ogni volta che, in sede di controllo, vengono riscontrati inadempimenti collegati al meccanismo del reverse charge, l'Amministrazione finanziaria dovrà applicare la sanzione più grave (dal 100 al 200% dell'imposta) solo se l'IVA relativa alla specifica operazione non è stata in alcun modo assolta.

Al riguardo, il Dipartimento delle Finanze osserva che la Corte di Giustizia UE (causa C-95/07) si è limitata a statuire che, nel caso di mancata applicazione del meccanismo di reverse charge, non può essere disconosciuto il diritto alla detrazione dell'imposta da iscriverne a debito.

Ancora, nella risposta all'interrogazione si segnala che nel Ddl. delega fiscale (atto Senato n. 3519), già approvato dalla Camera della passata legislatura e il cui iter non si è potuto concludere per lo scioglimento anticipato delle Camere, era prevista una delega al Governo per una revisione del sistema sanzionatorio amministrativo per meglio correlare, nel rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti e la possibilità di ridurre le sanzioni per fattispecie meno gravi.

ENTRATA IN VIGORE

La **legge di stabilità 2013 – Legge n. 228/2012** dedica alle modifiche della normativa Iva i commi dal 324 al 335 dell'articolo 1 (unico articolo della legge).

Essa afferma che:

324. Al fine di recepire la direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione, sono emanate le disposizioni previste dai commi da 325 a 335 del presente articolo.

(.....)

“335. Le disposizioni di cui ai commi da 325 a 334 del presente articolo si applicano alle operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013.”.

NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

RISVOLTI IN TEMA DI

- COMUNICAZIONE INTRASTAT
- COMUNICAZIONE BLACK LIST
- ELENCHI CLIENTI - FORNITORI

ELENCHI INTRASTAT

Sintesi operativa

Considerato il fatto che le comunicazioni Intrastat vengono **predisposte in base ai dati registrati, salvo posteriore ricevimento / spedizione della merce,** è da ritenere che gli stessi NON siano toccati dalle nuove norme in tema di fatturazione.

ELENCHI INTRASTAT

Articolo 50, DI n. 331/1993

6. I contribuenti presentano in via telematica all'Agenzia delle dogane gli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari, nonché delle prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, rese nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità e quelle da questi ultimi ricevute. I soggetti di cui all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, presentano l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi di cui al comma 1 dello stesso articolo 7-ter, ricevute da soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità. Gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi di cui al primo ed al secondo periodo non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

(...)

7. Le operazioni intracomunitarie per le quali anteriormente alla consegna o spedizione dei beni sia stata emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo devono essere comprese negli elenchi di cui al comma 6 con riferimento al periodo nel corso del quale è stata eseguita la consegna o spedizione dei beni per l'ammontare complessivo delle operazioni stesse.

ELENCHI INTRASTAT

Dm 22 febbraio 2010

Articolo 1 – Soggetti obbligati

1. I soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto presentano i seguenti elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie:
 - a) **elenco riepilogativo delle seguenti categorie di operazioni effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea:**
 - 1) cessioni intracomunitarie di beni comunitari;
 - 2) prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
 - b) **elenco riepilogativo delle seguenti categorie di operazioni acquisite presso soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro della Comunità europea:**
 - 1) acquisti intracomunitari di beni comunitari;
 - 2) prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

ELENCHI INTRASTAT

Dm 22 febbraio 2010

Art. 5 Contenuto degli elenchi - Parte fiscale

1. **Salvo quanto disposto dall'art. 50, comma 7**, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, **negli elenchi di cui all'art. 1 sono riepilogati i dati delle operazioni registrate o soggette a registrazione**, ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto, nel periodo di riferimento di cui all'art. 2.
2. Sono riepilogati negli elenchi di cui all'art. 1 le cessioni intracomunitarie e gli acquisti intracomunitari aventi ad oggetto beni comunitari, intendendosi per tali quelli originari degli Stati membri della Comunità europea e quelli provenienti dai Paesi terzi che si trovano in libera pratica nella Comunità.
3. Gli acquisti intracomunitari di beni effettuati ai sensi dell'art. 40, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge n. 331 del 1993 e le successive cessioni intracomunitarie, di cui alla medesima disposizione, sono riepilogati negli elenchi in modo distinto dagli altri acquisti e dalle altre cessioni.
4. Gli elenchi riepilogativi delle prestazioni di servizi di cui all'art. 1, comma 1, non comprendono le operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato membro in cui è stabilito il committente.
5. In caso di variazioni intervenute successivamente alla presentazione degli elenchi, le conseguenti rettifiche sono indicate negli elenchi relativi al periodo nel corso del quale dette rettifiche sono state registrate.

ELENCHI INTRASTAT

Dm 22 febbraio 2010

Art. 6 Contenuto degli elenchi - Parte statistica

1. soggetti che presentano gli elenchi con periodicità mensile ai sensi dell'art. 2, esclusi quelli che si sono avvalsi della facoltà di cui all'art. 2, comma 3, indicano i dati di natura statistica nella parte statistica degli elenchi stessi.
2. I soggetti di cui al comma 1 che effettuano **servizi di lavorazione** riepilogano anche i dati statistici relativi alle spedizioni ed agli arrivi dei relativi beni.
3. Nella parte statistica degli elenchi sono riepilogati anche i dati statistici relativi agli scambi intracomunitari di navi ed aeromobili, di energia elettrica, di gas, di merci acquisite o cedute come soccorsi d'urgenza in regioni sinistrate, di cui all'art. 1, comma 3. (...)

COMUNICAZIONE BLACK LIST

Normativa di riferimento

Articolo 1, comma 1, del decreto legge n. 40 del 25 marzo 2010, convertito dalla legge n. 73 del 22 maggio 2010, come modificato dal Decreto-legge del 2 marzo 2012 n. 16.

1. Per contrastare l'evasione fiscale operata nella forma dei cosiddetti «caroselli» e «cartiere», anche in applicazione delle nuove regole europee sulla fatturazione elettronica, i soggetti passivi all'imposta sul valore aggiunto comunicano telematicamente all'Agenzia delle entrate, secondo modalità e termini definiti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, tutte le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **di importo superiore a euro 500**, effettuate e ricevute, **registrate o soggette a registrazione**, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list di cui al decreto del Ministro delle finanze in data 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 107 del 10 maggio 1999 e al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 21 novembre 2001, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 273 del 23 novembre 2001.

COMUNICAZIONE BLACK LIST

Evoluzione storica

Il **Dm 30 marzo 2010** prevedeva l'obbligo di comunicazione per le **operazioni registrate o soggette a registrazione ai fini dell'Iva** effettuate con operatori economici di Paesi Black List a partire dal 1° luglio 2010;

In base a tale previsione normativa restavano escluse da segnalazione:

- I servizi generici resi a operatori economici extra Ue;
- Le cessioni e gli acquisti di beni fuori campo Iva i sensi dell'articolo 7-bis (cd. "Operazioni estero su estero").

Il **Dm 5 agosto 2010** ha previsto l'obbligo di segnalazione dei **servizi fuori campo Iva per ragioni di territorialità** effettuati a partire dal 1° settembre 2010.

La **Legge di stabilità 2013** allargando l'obbligo di fatturazione attiva e di registrazione delle operazioni fuori campo Iva di cui agli articoli da 7 a 7-septies ("non soggette" secondo la nuova formulazione), comporta l'obbligo di segnalare anche le **cessioni di beni fuori campo Iva per ragioni di territorialità**.

NUOVE REGOLE IVA E BLACK LIST

/ EUTEKNEINFO / VENERDÌ, 04 GENNAIO 2013

/ 05

The logo consists of a blue square containing the white letters 'E!' in a serif font.

FISCO

I nuovi obblighi di fatturazione ampliano la comunicazione “black list”

Le novità introdotte, dal 1° gennaio, con la Legge di stabilità dovrebbero estendere gli obblighi di comunicazione anche per tali cessioni di beni

/ Sandro CERATO

NUOVE REGOLE IVA E BLACK LIST

Le nuove regole concernenti gli obblighi di fatturazione anche per le operazioni fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale, introdotte a far data dal 1° gennaio 2013 dalla Legge di stabilità, comportano un ampliamento delle operazioni interessate dalla comunicazione di cui all'art. 1 del DL n. 40/2010 (comunicazione "black list").

Secondo la predetta disposizione, infatti, rientrano nell'obbligo di comunicazione le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione secondo la disciplina prevista ai fini IVA. Ciò che rileva, ai fini dell'inclusione nella comunicazione, è quindi l'obbligo di registrazione dell'operazione nei registri IVA, che sussiste se antecedentemente è stata emessa la fattura, quale adempimento prodromico alla registrazione stessa.

Con il DM 5 agosto 2010, il Legislatore aveva già introdotto una prima deroga alla predetta regola, stabilendo con l'art. 3 che l'obbligo di comunicazione fosse esteso anche alle **prestazioni di servizi territorialmente non rilevanti in Italia, effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata, ovvero ricevute dagli stessi**. Tale obbligo, come chiarito anche nella circ. Agenzia delle Entrate n.53/2010, prescindeva dall'obbligo sottostante di emissione della fattura (che fino al 31 dicembre scorso sussisteva, nell'ambito delle operazioni attive, per le sole prestazioni di servizi generiche, di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72, effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in un Paese Ue), con la conseguenza che rientrava nell'obbligo di comunicazione qualsiasi prestazione di servizio (anche quelle in deroga di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies) carente del presupposto territoriale, effettuata nei confronti di soggetti black list. Sul punto l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 53/2010, aveva giustificato l'obbligo di inclusione delle predette operazioni sul presupposto del loro particolare rilievo ai fini della prevenzione e del contrasto delle frodi IVA negli scambi con l'estero.

A seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di stabilità 2013, a partire dal 1° gennaio 2013 sussiste l'obbligo di fatturazione per tutte le operazioni fuori campo IVA, di cui agli artt. da 7 a 7-septies del DPR 633/72 (nuovo comma 6-bis dell'art. 21 del DPR 633/72), con la conseguenza che per tali operazioni è necessario adempiere altresì agli obblighi di registrazione ai fini IVA (oltre a ricordare che tali operazioni concorrono alla formazione del volume d'affari).

NUOVE REGOLE IVA E BLACK LIST

A tale proposito, è bene evidenziare che la predetta Legge di stabilità ha modificato anche il testo dell'art. 23 del DPR 633/72, stabilendo che, "per le fatture relative alle operazioni di cui all'articolo 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa ed, eventualmente, la relativa norma". Tale disposizione, quindi, sancisce l'obbligo di registrazione ai fini IVA anche delle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) carenti del presupposto territoriale ai fini IVA. Per le prestazioni di servizi attive, confermato precedente orientamento.

Ora, combinando le novità normative illustrate con la disciplina prevista ai fini della comunicazione delle operazioni black list, deriva che:

- **per le prestazioni di servizi "attive"**, le novità normative confermano quanto già indicato dalla prassi dell'Agenzia (circ. n. 53/2010), ossia che l'obbligo di comunicazione sussiste per tutte quelle carenti del presupposto territoriale, sia generiche (art. 7-ter), sia in deroga (artt. 7-quater e 7-quinquies), effettuate nei confronti di soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata;
- **per le cessioni di beni**, per le quali fino al 31 dicembre scorso l'obbligo di fatturazione (e registrazione) sussisteva solamente per le cessioni di beni in transito o soggetti a vigilanza doganale (vecchio art. 7-bis), l'estensione degli obblighi di fatturazione a tutte le cessioni di beni fuori campo IVA dovrebbe comportare un "automatico" ampliamento degli obblighi di comunicazione a tutte le cessioni, fuoricampo IVA per carenza del presupposto territoriale, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti in Paesi black list, in quanto operazioni per le quali sussistono gli obblighi di registrazione ai fini IVA.

ELENCHI CLIENTI - FORNITORI

Home | [Mappa del sito](#) | [RSS](#) | [Eng](#)

- L'Agenzia
- Il tuo profilo fiscale
- Cosa devi fare**
- Strumenti
- Documentazione

Comunicazione operazioni Iva

- Scheda informativa**

► **Operazioni effettuate dal 01/01/2012**

- Operazioni effettuate fino al 31/12/2011
- Come e quando inviare la comunicazione

- [Compilazione e invio](#)
- [Ricevute](#)
- [Normativa e prassi](#)

Ti trovi in: [Home](#) - [Cosa devi fare](#) - [Comunicare Dati](#) - [Comunicazione operazioni Iva](#) - [Scheda informativa](#) -

Operazioni effettuate dal 01/01/2012

Per le operazioni effettuate dal 1 gennaio 2012 l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate riguarda tutte le operazioni Iva rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

I contribuenti interessati sono i soggetti passivi Iva che effettuano cessioni di beni e prestazioni di servizi nel territorio dello Stato.

L'obbligo di comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura è assolto con la trasmissione, per ciascun cliente e fornitore, dell'importo di tutte le operazioni attive e passive effettuate.

Per le operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura la comunicazione telematica deve essere effettuata qualora le operazioni stesse siano di importo non inferiore ad euro 3.600, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto.

Sono escluse dall'obbligo di comunicazione:

- le importazioni
- le esportazioni
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate e ricevute, registrate o soggette a registrazione, nei confronti di operatori economici aventi sede, residenza o domicilio in Paesi cosiddetti black list
- le operazioni già comunicate all'Anagrafe tributaria (per esempio, fornitura di energia elettrica, servizi di telefonia, contratti di assicurazione, eccetera).

ELENCO CLIENTI / FORNITORI

NORME E TRIBUTI

Il Sole-24 Ore - 2013-02-12 - Pag. 17

Vedi ritaglio giornale »

Clienti e fornitori. Effetto cortocircuito da disinnescare

Lo spesometro non «grazia» le operazioni fuori black list

Benedetto Santacroce

ELENCHI CLIENTI / FORNITORI

L'esclusione dalle black list delle operazioni non eccedenti la soglia di rilevanza dei 500 euro prevista dal DI 16/2012 non dovrebbe influenzare la compilazione delle comunicazioni del nuovo elenco clienti e fornitori. Questa conclusione, che non sembra trovare una diretta risposta positiva nella lettura dei relativi provvedimenti normativi, scaturisce da un'interpretazione adeguatrice degli stessi che tiene conto in modo particolare delle motivazioni che hanno spinto il legislatore a escludere le predette operazioni dal monitoraggio black list. In particolare, il legislatore del 2012 a differenza di quello del 2010 ha considerato che la rilevazione delle specifiche operazioni di importo minimo realizzate in paesi black list non potessero essere in modo oggettivo sintomo di un'evasione fiscale realizzata dal contribuente, ma che al contrario costituissero un onere eccessivo a carico dello stesso imponendogli in Paesi, nella maggior parte casi, molto lontani, la rilevazione di elementi che scaturivano da prestazioni ricevute di minimo interesse.

Pertanto lo scopo di quella esclusione era da ritrovarsi nella valutazione bilanciata degli interessi in gioco. Se queste sono le motivazioni che hanno spinto il legislatore del 2012 a rivedere la sua posizione non si comprende perché tali operazioni dovrebbero essere ora ricomprese nell'adempimento del nuovo elenco clienti e fornitori.

Forse da questo punto di vista sarebbe necessario un intervento dell'agenzia delle Entrate per disinnescare subito un cortocircuito che troverebbe le sue basi nell'applicazione formalistica delle disposizioni che nel 2012 non sono state correttamente coordinate tra di loro.

In effetti, a una conclusione opposta a quella evidenziata e auspicata militerebbe l'interpretazione combinata dell'articolo 1 del DI 40/2010, come modificato dal DI 16/2012, con il paragrafo 2.4 del provvedimento dell'agenzia delle Entrate del 22 dicembre 2010, che dà attuazione all'articolo 21 del DI 78/2010. Nel provvedimento è prevista l'esclusione dello spesometro dalle transazioni effettuate e ricevute nei confronti e da operatori economici aventi sede in paesi black list. Nel contempo, il richiamato DI 40/2010, a seguito della novella introdotta dal decreto semplificazioni, esclude dalla comunicazione black list le cessioni e prestazioni poste in essere con soggetti stabiliti in tali Paesi se di importo non superiore a 500 euro. Lo spesometro si pone quale adempimento alternativo rispetto alla comunicazione black list, sicché quando una operazione non è inclusa in tale flusso informativo, dovrebbe essere necessariamente inclusa nell'elenco clienti e fornitori.

ELENCO CLIENTI / FORNITORI

NORME E TRIBUTI

Il Sole-24 Ore - 2013-02-20 - Pag. 21

[Vedi ritaglio giornale »](#)

Spesometro. Non si sfugge all'obbligo anche per importi sotto i 300 euro

Mini-fatture da registrare singolarmente

ELENCO CLIENTI / FORNITORI

L'eliminazione dal 2012 della soglia dei 3.000 euro per individuare le operazioni Iva da inviare nell'elenco clienti e fornitori non obbliga più i contribuenti a monitorare i «contratti tra loro collegati» o i «corrispettivi periodici», ma impone ai commercianti al minuto l'invio dei dati di tutte le fatture (anche se di importo pari o inferiore a 3.600 euro, Iva compresa), non registrate singolarmente nel registro Iva vendite, ma annotate nel registro dei corrispettivi.

Il nuovo elenco del 2012, inoltre, obbliga tutti i contribuenti ad inviare anche le fatture emesse o ricevute, di importo inferiore a 300 euro e registrate nei documenti riepilogativi. Questo secondo problema riguarda soprattutto i medici e gli altri operatori sanitari, i quali non potendo certificare i corrispettivi con gli scontrini o le ricevute fiscali, devono sempre emettere fattura. Sono queste le due principali problematiche del nuovo elenco clienti e fornitori del 2012, da inviare il prossimo 30 aprile e molti lettori ci stanno scrivendo, sottolineando il fatto che per risolvere il vecchio problema dello spesometro, relativo alla scelta delle fatture superiori a 3.000 euro, se ne sono creati altri due, non meno gravosi, considerando anche che la norma istitutiva dello spesometro conteneva l'avvertenza di «limitare al massimo l'aggravio per i contribuenti».

Dal 2012 è prevista una regola generale che obbliga a comunicare tutte le operazioni rilevanti Iva «per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura» ed una regola specifica per le «sole operazioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura», le quali devono essere inviate solo se sono «di importo non inferiore ad euro 3.600», Iva compresa. I dettaglianti non sanno quale normativa applicare, perché in generale non devono emettere le fatture (in quanto fanno gli scontrini), ma a richiesta del cliente devono emettere il documento Iva. I due problemi dovrebbero essere risolti dalle Entrate attraverso un apposito provvedimento, che dovrebbe sostituire quello del 22 dicembre 2010, emanato con riferimento al vecchio spesometro, in vigore dal 2010 al 2011. Dal 2012, infatti, la norma è profondamente cambiata. Ad esempio, la problematica dei commercianti al minuto potrebbe essere risolta prevedendo che ai fini dell'elenco clienti e fornitori, l'obbligo di emissione della fattura (articolo 21, comma 1, secondo e terzo periodo, Dl n. 78/2010), sia riferito solo a quello generale dell'articolo 21, comma 1, Dpr n. 633 (per ciascuna operazione va emessa la fattura) e non a quello specifico, dedicato ai commercianti al minuto dall'articolo 22, Dpr n. 633, quando l'emissione è dovuta, perché «richiesta dal cliente».

L.D.S.

ELENCO CLIENTI / FORNITORI

NORME E TRIBUTI

Il Sole-24 Ore - 2013-04-07 - Pag. 25

[Vedi ritaglio giornale »](#)

Adempimenti. Le indicazioni dell'Agenzia in vista della proroga

Spesometro, niente invii per il 2012

ELENCO CLIENTI / FORNITORI

L'agenzia delle Entrate ha chiarito attraverso il proprio sito internet che la trasmissione dei dati delle operazioni rilevanti ai fini Iva, il cosiddetto spesometro, relative al 2012, non è può essere eseguita con le stesse modalità delle comunicazioni relative agli anni precedenti. Questo per effetto delle modifiche apportate alla comunicazione dal decreto legge 16/2012.

L'Agenzia ricorda al riguardo che «occorre attendere che siano pubblicate le nuove specifiche tecniche e il nuovo modello per la trasmissione dei dati» e che «il provvedimento sarà, a breve, pubblicato e disponibile per il download».

La scadenza relativa allo spesometro è attualmente fissata al prossimo 30 aprile. Entro questa data dovrebbe essere inviata la lista delle operazioni rilevanti ai fini Iva del 2012. In particolare, devono essere segnalate le cessioni di beni e le prestazioni di servizi per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura effettuate da soggetti passivi Iva nei confronti di clienti e fornitori a prescindere dall'importo e le cessioni per le quali non è previsto l'obbligo di emissione della fattura – in pratica, quelle effettuate verso i consumatori finali – di importo pari o superiore a 3.600 euro (Iva compresa).

Tuttavia, dalla stessa Agenzia nelle scorse settimane sono arrivate informalmente indicazioni (si veda «Il Sole 24 Ore» del 9 marzo scorso) circa l'opportunità di rinviare il termine del 30 aprile in vista dell'emanazione di un provvedimento che recepisca le novità legislative e delinea il nuovo modello e le istruzioni tecniche indispensabili per adempiere all'obbligo. Un obbligo riguarda tutti i soggetti Iva inclusi quelli che adottano i regimi di contabilità semplificata, residuale o delle nuove iniziative, esclusi i minimi.

Lo spesometro del 2013 è molto diverso da quello del 2012 a seguito delle modifiche apportate dal decreto 16/2012 all'articolo 21, comma 1, del decreto 78/2010. Il vecchio spesometro relativo alle operazioni del 2010 e del 2011, tra le altre cose, prevedeva un limite di 3.600 euro anche per le operazioni tra imprese (quelle "business to business").

M. Bel.

ELENCO CLIENTI / FORNITORI

comunicato stampa: 15 aprile 2013



Ufficio Stampa

COMUNICATO STAMPA

Comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva del 2012 Più tempo per l'invio dei dati Semplificazioni per chi svolge attività di locazione e noleggio

La trasmissione dei dati delle operazioni rilevanti ai fini Iva relative al 2012 (cd. Spesometro), a seguito delle rilevanti modifiche normative introdotte dal Dl n. 16 del 2012, non può essere più effettuata con le stesse modalità previste per le annualità fino al 2011, compresa la scadenza del 30 aprile che non è più valida.

ASPETTI IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

RIPASSO REGOLE DI COMPORTAMENTO IN TEMA DI SERVIZI GENERICI

REGOLE DI TERRITORIALITA'

RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B):

- **Regola generale (SERVIZI GENERICI – Art. 7-ter)** : Paese di stabilimento del committente:
- **Deroghe alla regola generale (SERVIZI SPECIFICI – Art. 7-quater / quinquies):**
 - **Servizi relativi a beni immobili:** luogo di esistenza del bene
 - **Prestazioni di trasporto di passeggeri:** distanza percorsa
 - **Servizi di ristorazione e catering:** luogo di materiale esecuzione
 - **Prestazioni di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno** nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità: luogo di partenza del trasporto di passeggeri;
 - **Servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto:** luogo di effettiva messa a disposizione del mezzo di trasporto;
 - **Servizi di accesso** alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili ivi comprese fiere ed esposizioni: luogo di materiale esecuzione della manifestazione

REGOLE DI TERRITORIALITA'

RAPPORTI CON CONSUMATORI FINALI (B2C):

- **Regola generale:** Paese di stabilimento del prestatore:
- **Deroghe alla regola generale:**
 - Le stesse deroghe previste per i rapporti tra operatori economici
 - Ulteriori deroghe:
 - **DEROGHE SPECIFICHE PER I RAPPORTI NEI CONFRONTI DI CONSUMATORI FINALI IN GENERE:**
 - Prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili ivi comprese fiere ed esposizioni: luogo di effettivo svolgimento della manifestazione;
 - Prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente: luogo di effettuazione dell'operazione sottostante;
 - Prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario: distanza percorsa
 - Prestazioni di trasporto intracomunitario di beni: Paese di partenza
 - Prestazioni di lavorazione, nonché perizie, relative a beni mobili materiali e prestazioni rese in attività accessorie ai trasporti: Paese di materiale esecuzione della prestazione
 - Prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, NON A BREVE TERMINE, di mezzi di trasporto : CRITERIO COMPLESSO
 - Prestazioni di servizi resi tramite mezzi elettronici: CRITERIO COMPLESSO
 - Prestazioni di telecomunicazione trasporto : CRITERIO COMPLESSO
 - **DEROGHE SPECIFICHE PER I RAPPORTI NEI CONFRONTI DI CONSUMATORI FINALI DI PAESE EXTRA UE:** riguardano le prestazioni immateriali, si considerano effettuate nel Paese del committente.

SERVIZI GENERICI RESI

Normativa di riferimento

Articolo 6, terzo e quarto comma, del Dpr n. 633/1972:

“Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo. (...).

Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi **sia emessa fattura**, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.”.

SERVIZI GENERICI RESI

Normativa di riferimento

Articolo 6, sesto comma, del Dpr n. 633/1972 (aggiunto dalla Legge Comunitaria 2010):

«In deroga al terzo e al quarto comma, le **prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-ter, rese da un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato a un soggetto passivo ivi stabilito, e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies, rese da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato ad un soggetto passivo che non è ivi stabilito, si considerano effettuate nel momento in cui sono ultimate ovvero, se di carattere periodico o continuativo, alla data di maturazione dei corrispettivi. Se anteriormente al verificarsi degli eventi indicati nel primo periodo è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore a un anno e se non comportano pagamenti anche parziali nel medesimo periodo, si considerano effettuate al termine di ciascun anno solare fino all'ultimazione delle prestazioni medesime.**».

NB: non è più prevista l'anticipata emissione della fattura.

SERVIZI GENERICI RESI

Luogo e momento di effettuazione dell'operazione

SERVIZI RESI DA OPERATORI ITALIANI

occorre distinguere le prestazioni di servizi come segue:

- **Servizi generici resi ad altri operatori economici italiani:**
 - ✓ L'operazione si considera effettuata in Italia (Paese del committente), ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972;
 - ✓ L'operazione si considera effettuata all'atto dell'incasso totale o parziale del corrispettivo (in caso di incasso parziale, per la parte incassata), salvo che anteriormente venga emessa fattura;
- **Servizi generici resi a operatori economici esteri:**
 - L'operazione si considera effettuata all'estero (Paese del committente), ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972;
 - L'operazione si considera effettuata nei seguenti momenti:
 - servizi singoli: all'atto dell'ultimazione della prestazione;
 - servizi continuativi o periodici: all'atto della maturazione dei corrispettivi;
 - In entrambe le situazioni, in caso di incasso anticipato in tutto o in parte del corrispettivo, l'operazione si considera effettuata all'atto dell'incasso (per la parte incassata).

SERVIZI GENERICI RESI

Fatturazione attiva

In particolare riguardo ai **servizi generici resi a operatori economici esteri** occorre distinguere tra:

- **Servizi resi nei confronti di operatori economici di altro Paese Ue:**
 - emissione fattura, con indicazione nella stessa della dicitura: “operazione articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972 - INVERSIONE CONTABILE”;
 - assoggettamento della fattura a imposta di bollo di **2 euro** se l’operazione è di importo superiore a 77,47 euro;
 - obbligo di presentazione Intra servizi;
- **Servizi resi nei confronti di operatori economici di Paese extra Ue:**
 - emissione fattura, con indicazione nella stessa della dicitura: “OPERAZIONE NON SOGGETTA articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972”;
 - assoggettamento della fattura a imposta di bollo di **2 euro** se l’operazione è di importo superiore a 77,47 euro;

SERVIZI GENERICI RESI

Fatturazione attiva

Termini di fatturazione e di registrazione

Occorre distinguere tra le seguenti situazioni:

- **Fattura emessa nei confronti di operatore economico italiano:**
 - Termine di emissione: entro le ore 24.00 del giorno di effettuazione dell'operazione;
 - Termine di registrazione: entro quindici giorni e con riferimento alla data della loro emissione;
- **Fattura emessa nei confronti di operatore economico estero (non importa se di Paese Ue o extra Ue):**
 - Termine di emissione: entro il giorno 15 del mese successivo a quello dell'effettuazione dell'operazione;
 - Termine di registrazione: entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni.

SERVIZI GENERICI ACQUISTATI

Normativa di riferimento

L'articolo 17, comma 2, del Dpr n. 633/1972 afferma che:

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

SERVIZI GENERICI ACQUISTATI

Normativa di riferimento

L'articolo 46 del DI n. 331/1993 afferma che:

"1. 1. La fattura relativa all'acquisto intracomunitario deve essere numerata e integrata dal cessionario con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione, espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota dei beni. Se trattasi di acquisto intracomunitario senza pagamento dell'imposta o non imponibile o esente, in luogo dell'ammontare dell'imposta nella fattura deve essere indicato il titolo con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale .

(...)

5. Il cessionario di un acquisto intracomunitario di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettere b) e c), che non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, deve emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa la fattura di cui al comma 1, in unico esemplare; se ha ricevuto una fattura indicante un corrispettivo inferiore a quello reale deve emettere fattura integrativa entro il giorno 15 del mese successivo alla registrazione della fattura originaria.

SERVIZI GENERICI ACQUISTATI

Normativa di riferimento

L'articolo 47, del DI n. 331/1993 afferma che:

- “1. Le fatture relative agli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, commi 2 e 3, lettera b), previa integrazione a norma dell'articolo 46, comma 1, sono annotate distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro di cui all'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresso in valuta estera. Le fatture di cui all'articolo 46, comma 5, sono annotate entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente. Ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all'articolo 25 del predetto decreto.
2. I contribuenti di cui all'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, possono annotare le fatture di cui al comma 1 nel registro di cui al successivo articolo 24 anziché in quello delle fatture emesse, ferme restando le prescrizioni in ordine ai termini e alle modalità indicate nel comma 1.
3. I soggetti di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta, annotano le fatture di cui al comma 1, previa loro progressiva numerazione ed entro gli stessi termini indicati al comma 1, in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 dello stesso decreto n. 633 del 1972.

(...)

SERVIZI GENERICI ACQUISTATI

Luogo e momento di effettuazione

SERVIZI GENERICI ACQUISTATI DA OPERATORI ECONOMICI ITALIANI

occorre distinguere le prestazioni di servizi come segue:

- **Servizi generici acquistati presso fornitori italiani:**
 - ✓ L'operazione si considera effettuata in Italia (Paese del committente);
 - ✓ L'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento totale o parziale del corrispettivo (in caso di pagamento parziale, per la parte pagata), salvo che anteriormente venga emessa fattura (nel qual caso vale la data della fattura);
- **Servizi generici acquistati presso operatori economici esteri:**
 - L'operazione si considera effettuata in Italia (Paese del committente);
 - L'operazione si considera effettuata:
 - servizi singoli: all'atto dell'ultimazione della prestazione;
 - servizi continuativi o periodici: all'atto della maturazione dei corrispettivi;
 - In entrambe le situazioni, in caso di pagamento anticipato in tutto o in parte del corrispettivo, l'operazione si considera effettuata all'atto del pagamento (per la parte pagata).

SERVIZI GENERICI ACQUISTATI

Fatturazione passiva

In particolare, riguardo ai **servizi resi da operatori economici esteri** occorre distinguere tra:

- **Servizi resi da operatori economici di altro Paese Ue:**
 - Se la fattura viene ricevuta entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, si procede a numerare e a integrare la stessa e a registrarla sul registro fatture emesse entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente; essa deve essere altresì annotata sul registro acquisti.
 - Se la fattura non perviene entro il suddetto termine occorre emettere autofattura ai sensi dell'articolo 46, comma 5, del DI n. 331/1993, indicando sulla stessa la dicitura AUTOFATTURAZIONE; l'autofattura deve essere emessa entro il 15 del mese successivo (terzo mese) e deve essere annotata entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente;
 - Occorre presentare il modello Intra servizi;
- **Servizi resi da operatori economici di Paese extra Ue:**
 - Occorre emettere autofattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, indicando sulla stessa la dicitura AUTOFATTURAZIONE, ed occorre annotarla entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Con la **Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013**

l'Agenzia delle Entrate assume una posizione maggiormente ponderata riguardo al delicato argomento del **momento di effettuazione delle operazioni**.

Sul piano pratico è consigliabile:

- adeguare le procedure interne aziendali;
- e i contratti con clienti / fornitori;

al fine di essere posti in grado di rispettare i termini di fatturazione attiva e passiva.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

2.2 Prestazioni erogate in un'unica soluzione (prestazioni cd. "uniche") e prestazioni continuative o periodiche

Nel nostro ordinamento, si distinguono in proposito:

- i **contratti che comportano una sola esecuzione**, in cui la prestazione è eseguita "uno actu" (c.d. contratti ad esecuzione unica o istantanea);
- ed i **contratti in cui la prestazione è distribuita o reiterata nel tempo**, ossia quei contratti in cui la durata è elemento essenziale per la determinazione della prestazione (c.d. contratti ad esecuzione continuata o periodica). In particolare, il contratto ad esecuzione continuata o periodica è quello nel quale il protrarsi dell'adempimento per un certo tempo è condizione perché il contratto produca l'effetto voluto dalle parti e soddisfi il bisogno (durevole o continuativo) che le ha indotte a contrarre.

SERVIZI GENERICI
Fatturazione attiva / passiva
PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE

L'AIDC – L'Associazione Italiana Dottori Commercialisti nella sua Norma di comportamento n. 187 (cfr. Il Sole 24 Ore, 9 maggio 2013, p. 22) ha sostenuto che le prestazioni degli agenti sono prestazioni singole e quindi si considerano effettuate all'atto dell'ultimazione delle singole intermediazioni.

La stessa tesi è stata ribadita da Paolo Centore (membro dell'AIDC) sul Corriere tributario n. 26 del 1° luglio 2013 ("IL momento impositivo delle intermediazioni internazionali").

Personalmente continuo a essere convinto che si tratti, invece di servizi continuativi basati sulla regola del momento di maturazione dei corrispettivi.

A conforto di tale tesi, nella pagina successiva si riporta la risposta n.39 della Circolare n. 36/E del 21 giugno 2010.

Alla luce di quanto affermato dalla Circolare n. 16/E è da ritenere che le prestazioni di agenzia possano essere qualificate come prestazioni di carattere continuativo e che, quindi, per le stesse, valga la regola della maturazione dei corrispettivi

SERVIZI GENERICI
Fatturazione attiva / passiva
PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE

Circolare n. 36/E del 21 giugno 2010

Modalità di erogazione:

39. Per quanto riguarda il campo “Modalità di erogazione”, cosa si intende per istantanea “I” e a più riprese “R”? Se un agente ha un rapporto di collaborazione continuativo con una azienda, occorre considerare tale prestazione “istantanea”, in quanto la stessa si conclude con l’incasso oppure tale prestazione deve essere considerata “a più riprese”, perché il mandato di agenzia è continuativo?

La modalità di erogazione “istantanea” si riferisce alle ipotesi di **servizi erogati in un’unica soluzione** (ad esempio trasporto unitario, singola lavorazione), mentre la modalità di erogazione “a più riprese” si riferisce alle ipotesi di **servizi erogati ciclicamente** (quali, ad esempio, le manutenzioni periodiche o il contratto di trasporto che preveda più esecuzioni per essere eseguito).

Nel caso prospettato, il contratto di agenzia presenta le caratteristiche dei contratti delle prestazioni di servizio erogate a più riprese.

SERVIZI GENERICI
Fatturazione attiva / passiva
PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE

La **Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013** sul punto afferma che:

“A tal proposito, nel chiarire le modalità di compilazione dei modelli Intrastat, l’Agenzia delle entrate ha precisato - relativamente alle modalità di erogazione delle prestazioni - che la modalità “istantanea” (codice I) si riferisce alle ipotesi di servizi erogati in un’unica soluzione, mentre la modalità di erogazione “a più riprese” (codice R) si riferisce alle ipotesi di servizi erogati ciclicamente, dunque caratterizzati da una certa periodicità o continuità, con una erogazione prolungata nel tempo (cfr. circolare 36 del 21 giugno 2010).”.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

2.3 I criteri di “ultimazione della prestazione” e “maturazione dei corrispettivi”

In entrambi i casi sono sicuramente rilevanti le singole clausole contrattuali, che consentono di individuare il momento in cui il singolo servizio è da considerarsi ultimato, ovvero le scadenze periodiche di maturazione dei corrispettivi.

Da un punto di vista operativo, i nuovi criteri di individuazione del momento di effettuazione dell'operazione, attraverso il momento di 'ultimazione del servizio' o di 'maturazione dei corrispettivi' possono risultare di non agevole applicazione, non essendo sempre oggettivamente verificabili.

Problematiche applicative della norma possono ad esempio subentrare nei casi in cui il prestatore e il committente non abbiano la medesima percezione dello stato di esecuzione della prestazione.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Qualora si determini uno **sfasamento temporale tra ultimazione della prestazione e conoscenza dell'ultimazione stessa da parte del committente**, saranno i documenti scambiati tra le parti (ai fini della reciproca conoscenza dello stato di avanzamento dei lavori e dell'ammontare del corrispettivo dovuto), sulla base delle previsioni contrattuali, ad avere un ruolo determinante in ordine alla tempistica degli adempimenti contabili che il committente/prestatore dovrà effettuare ai fini dell'assolvimento dell'imposta.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Può inoltre verificarsi il **caso in cui il corrispettivo non risulti determinabile poiché la quantificazione dello stesso va ancorata ad elementi fattuali non ancora realizzati e pertanto non conosciuti dalle controparti alla data di effettuazione dell'operazione.**

In tale evenienza si ritiene che l'ultimazione della prestazione o la maturazione del corrispettivo possa essere individuata nel momento in cui saranno noti i predetti elementi, purché i particolari criteri di individuazione del momento di ultimazione della prestazione o di maturazione del corrispettivo siano preventivamente stabiliti in sede contrattuale.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

..... nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto comunitario, si deve ritenere che la fattura emessa da quest'ultimo possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. E' dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento.

Pertanto, **a fronte della ricezione della fattura da parte del prestatore comunitario non residente, il committente nazionale di prestazioni «generiche» ex articolo 7 ter dovrà assolvere l'imposta con il meccanismo dell'inversione contabile come in precedenza descritto.** Infine, anche nell'ipotesi in cui il **prestatore sia un soggetto extracomunitario** si deve, comunque, ritenere che la ricezione di un qualunque documento da quest'ultimo emesso, volto a certificare l'operazione resa, sia indice dell'ultimazione dell'operazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

3.2 Momento di effettuazione delle prestazioni (esigibilità)

3.2.1. Prestazioni di servizi uniche prolungate nel tempo

D. È stato chiesto un intervento interpretativo chiarificatore circa il momento dell'ultimazione dell'operazione per quelle prestazioni che, pur non essendo a carattere continuativo o periodico, necessitano di essere compiute in un arco temporale lungo e prevedono la **maturazione di corrispettivi a stati di avanzamento di lavori**, ad esempio, per i contratti di appalto o di progettazione software.

In particolare, è stato chiesto se si possa considerare effettuata la prestazione all'atto del pagamento del corrispettivo.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

R. Talune tipologie di **contratti a prestazione unica**, come quelle citate nella domanda, prevedono che, prima della ultimazione della prestazione, possano essere anticipati dei corrispettivi in correlazione all'avanzamento dell'esecuzione del predetto appalto.

Tale circostanza comporta l'applicazione del criterio della data del pagamento come indice dell'esigibilità dell'imposta, limitatamente all'importo pagato.

In particolare, in tale ipotesi il pagamento del corrispettivo parziale prima che la prestazione sia completamente conclusa, secondo l'articolo 6, comma sesto, secondo periodo, del DPR n. 633 del 1972, rappresenta il momento in cui l'imposta diviene esigibile, con i conseguenti obblighi di fatturazione, registrazione e versamento dell'imposta stessa.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

- D. Con riferimento alle prestazioni di servizi a carattere periodico e continuativo, viene chiesto se, per ciò che concerne il concetto di “**data di maturazione del corrispettivo**” indicato nel citato articolo 6, comma sesto, del DPR n. 633 del 1972, possa farsi riferimento alla data indicata nel contratto dalle parti.
- R. La scrivente rinvia a quanto esposto nel capitolo 2, par. 2.3, della presente circolare, ritenendo rilevante, per l’individuazione della data di maturazione del corrispettivo, le **clausole contrattuali** che regolano la prestazione di servizio.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

3.4 Regime sanzionatorio

3.4.1. Emissione di autofattura precedente all'ultimazione della prestazione di servizi

- D. è stato chiesto se, nel caso di emissione di autofattura o integrazione della fattura emessa dal prestatore comunitario prima dell'effettuazione dell'operazione, siano applicabili delle sanzioni.
- R. Si potrebbero verificare due ipotesi di adempimento anticipato del committente nazionale, rispetto al momento di ultimazione della prestazione, in relazione alle prestazioni di servizi generiche ex art. 7-ter.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Potrebbe, infatti verificarsi un'ipotesi di integrazione anticipata della fattura ricevuta dal prestatore comunitario.

Tale ipotesi presuppone che il prestatore comunitario abbia emesso anticipatamente fattura.

Come argomentato nel capitolo n. 3.3, paragrafo n. 3.3.3, della presente circolare il committente nazionale ha l'obbligo di integrare la fattura ricevuta dal prestatore comunitario, secondo le modalità di cui agli articoli 46 e 47 del DL n. 331 del 1993. In tale caso, torna utile la circolare n. 35/E del 2012 par. 3.1, in cui è stato chiarito che, nonostante la deroga alla regola generale di cui al quarto comma del citato articolo 6, "per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. È dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'IVA) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento".

Il committente non è, dunque, sanzionato per l'anticipata integrazione della fattura.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

Una seconda ipotesi potrebbe verificarsi in caso di autofatturazione anticipata da parte del committente rispetto al momento di ultimazione della prestazione. Diversamente della ipotesi precedente, il committente ha l'obbligo di emettere autofattura nella sola ipotesi di cui all'articolo 46, comma 5, del DL n. 331 del 1993, cioè quando non ha ricevuto la fattura entro il secondo mese successivo a quello dell'effettuazione dell'operazione. In altri termini, la possibilità di autofatturare – regolarizzando l'operazione, anche al fine di evitare l'applicazione di sanzioni – è collegato all'inadempimento del prestatore e all'inutile decorso di un periodo di tempo dalla conclusione dell'operazione.

Tuttavia, potrebbe verificarsi il caso in cui il committente nazionale, per obiettive condizioni di incertezza in relazione all'individuazione del momento di conclusione dell'operazione ovvero per un errore scusabile nell'individuazione dello stesso, emetta autofattura prima dell'ultimazione della prestazione, erroneamente ritenendo che la stessa sia già conclusa.

Deve ritenersi che, anche in tale caso, il committente non debba essere sanzionato per l'anticipata emissione dell'autofattura.

Sono fatte salve le ipotesi di abuso, non rilevabili in questa sede.

SERVIZI GENERICI

Fatturazione attiva / passiva

Principali punti della Circolare n. 16/E del 21 maggio 2013

3.4.2. Sospensione del regime sanzionatorio

- D. È stato chiesto se siano applicabili le sanzioni per le irregolarità commesse a seguito della non corretta osservanza delle predette regole introdotte con la legge comunitaria 2010. La richiesta de qua si fonda sulla circostanza di una presunta incertezza interpretativa circa il nuovo dettato normativo, coinvolgente l'esigibilità delle prestazioni sin qui esaminate e i correlati adempimenti procedurali.
- R. Al riguardo si osserva che l'art. 10, comma 3, della legge 27 luglio 2000 n. 212 (Statuto del contribuente), stabilisce, tra l'altro, il principio per cui le sanzioni non sono applicabili quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria (cfr anche art. 6, comma secondo, del Dlgs. n. 472 del 1997). Si rappresenta, nondimeno, che la valutazione della scusabilità dell'errore deve avvenire in concreto, con riferimento alla ricorrenza di circostanze eccezionali valutabili caso per caso, in relazione alle quali sia possibile consentire l'applicazione della causa di non applicazione della sanzione (Ris. n. 125/E del 12 agosto 2005).

CONFRONTO ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI – ACQUISTI SERVIZI GENERICI PRESSO FORNITORI UE

ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI

- Pagamento anticipato in tutto o in parte del corrispettivo: NON rileva
- Ricevimento fattura: obbligo di numerazione e integrazione con Iva;
- Ricevimento merce (se successivo al ricevimento fattura): rileva per modello Intra acquisti

ACQUISTI DI SERVIZI GENERICI

- Pagamento anticipato in tutto o in parte del corrispettivo: rileva; da tale momento decorre il termine per ricevere la fattura; (*)
- Ricevimento fattura (anteriore a pagamento e a ultimazione / maturazione dei corrispettivi): **secondo l'Agenzia delle Entrate** costituisce un indice di effettuazione dell'operazione (Circolare n. 16/E del 2013, punto 2.3 e **punto 3.41**)
- Ultimazione della prestazione / maturazione dei corrispettivi: rileva; da tale momento decorre il termine per ricevere la fattura; (*)

(*) ricevuta la fattura si procede alla sua annotazione entro il 15 del mese successivo e con riferimento al mese di ricevimento; con riferimento a tale ultimo mese occorre presentare il modello Intra servizi.

CONFRONTO CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI – SERVIZI GENERICI RESI A COMMITTENTI UE

CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI

- Incasso anticipato in tutto o in parte del corrispettivo: NON rileva
- Emissione fattura di cessione (e sua annotazione entro il giorno 15 del mese successivo e con riferimento al mese di emissione): rileva anche ai fini Intra cessioni
- Spedizione merce (se successiva all'emissione fattura): rileva per modello Intra cessioni

SERVIZI GENERICI RESI

- Incasso anticipato in tutto o in parte del corrispettivo: occorre emettere fattura entro il 15 del mese successivo, con annotazione in riferimento al mese di incasso; (*)
- Emissione fattura (anteriore a incasso e a ultimazione / maturazione dei corrispettivi): **in teoria**, NON rileva;
- Ultimazione della prestazione / maturazione dei corrispettivi: rileva; occorre emettere fattura entro il 15 del mese successivo, con annotazione in riferimento al mese di ultimazione / maturazione dei corrispettivi; (*)

(*) con riferimento al mese di effettuazione delle operazioni occorre presentare il modello Intra servizi.

NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

- **CONTROLLO DEL NUMERO IDENTIFICATIVO IVA**
- **VERIFICA DELLO STATUS DEL COMMITTENTE E DEL PRESTATORE**

PRESTAZIONI DI SERVIZI

Documenti di riferimento

- **Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011** del Consiglio del 15 marzo 2011 recante disposizioni di applicazione della Direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (Rifusione): entrata in vigore in data 1° luglio 2011
- **Circolare 29 luglio 2011, n. 37/E** – Disciplina IVA in materia di territorialità delle prestazioni di servizi – D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18

BANCA DATI VIES – INTRASTAT

Regolamento UE n. 904/2010

relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto

Articolo 31

1. L'autorità competente di ciascuno Stato membro provvede affinché le persone aventi interesse a cessioni intracomunitarie di beni o a prestazioni intracomunitarie di servizi e i soggetti passivi non stabiliti che prestano servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione e per via elettronica, in particolare i servizi di cui all'allegato II della direttiva 2006/112/CE, siano autorizzati, per le esigenze di questo tipo di operazione, a **ottenere conferma per via elettronica della validità del numero d'identificazione IVA di una data persona nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti.**
2. Ciascuno Stato membro fornisce con mezzi elettronici la conferma del nome e dell'indirizzo della persona alla quale è stato attribuito il numero di identificazione IVA in conformità della sua normativa in materia di protezione dei dati.

La norma sopra riportata dovrebbe avere effetto a partire dal 1° gennaio 2012 (così dispone l'articolo 62 del Regolamento).

NOTA BENE: Alcuni Stati membri (ad esempio: Austria, Bulgaria, Repubblica Ceca, Regno Unito, Slovenia) sono già in linea con quanto previsto dall'articolo 31 sopra citato.

BANCA DATI VIES – INTRASTAT

Regolamento UE n. 904/2010

relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto

L'Agenzia

Il tuo profilo fiscale

Cosa devi fare

Strumenti

Documentazione

Servizi online

Ti trovi in: [Home](#) - [Servizi online](#) - [Servizi senza registrazione](#) - [Controllo delle partite Iva comunitarie](#) - Verifica della partita IVA

Verifica della partita IVA

 **FRANCIA**

CODICE IVA VALIDO

Partita IVA: 76414740852

Denominazione: SARL SOCIETE DES EDITIONS FRANCIS LEFEBVR

Indirizzo: 40 RUE VILLIERS 92300 LEVALLOIS PERRET

Data di inizio validità: N.D.

Data di fine validità: ---

***N.D. (Non Divulgabile)** = Lo Stato membro selezionato non ha autorizzato la divulgazione di questa informazione.*

Data della richiesta: 19/02/2012 08:33:24

PRESTAZIONI DI SERVIZI

RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B) – ELEMENTI RILEVANTI

(articolo 7-ter, comma 1, lettera a)

Nel caso di **servizi generici ricevuti** (da un operatore economico italiano) rilevano i seguenti aspetti:

- Il fatto che il prestatore sia un soggetto passivo ("**status del prestatore**");
- Il fatto che detto prestatore agisca nella veste di soggetto passivo ("**qualità del prestatore**").

Nel caso di **servizi generici resi** (da operatore economico italiano) rilevano i seguenti aspetti:

- Il fatto che il committente sia un soggetto passivo ("**status del destinatario**");
- Il fatto che detto committente agisca nella veste di soggetto passivo ("**qualità del destinatario**");
- Il **luogo di stabilimento** del committente.

OBBLIGO DI IDENTIFICAZIONE IVA

riguardo ai servizi generici resi o ricevuti

L'**articolo 214** della Direttiva Ue 2006/112/CE modificata, afferma che:

"1. Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

(...)

d) ogni soggetto passivo **che riceve**, nel loro rispettivo territorio, prestazioni per le quali è debitore dell'IVA a norma dell'articolo 196;

e) ogni soggetto passivo, stabilito nel loro rispettivo territorio, **che effettua** nel territorio di un altro Stato membro prestazioni di servizi per i quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma dell'articolo 196.";

OBBLIGO DI IDENTIFICAZIONE IVA riguardo ai servizi generici resi o ricevuti

L'**articolo 196** della Direttiva Ue 2006/112/CE modificata, afferma che:

“L’IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell’IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell’articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro.”.

RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B) – CRITERIO BASE

STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL PRESTATORE

La **Circolare n. 37/E** a p. 8 afferma che:

“ come specificato dall’articolo 1 del Dpr n. 633, perché una prestazione rilevi agli effetti dell’IVA **il prestatore deve agire nell’esercizio di una delle attività di impresa, arte o professione** di cui agli articoli 4 e 5 del Dpr n. 633 (il che vale a dire che **lo stesso deve agire nell’ambito di un’attività economica** di cui all’articolo 9 della direttiva 2006/112/CE).

Non rileva quindi ai fini dell’IVA, per carenza del presupposto soggettivo, una prestazione resa da un soggetto che non agisce nello svolgimento di tali attività, ancorché commessa da un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. In via esemplificativa, non rileva ai fini IVA una **prestazione occasionale di consulenza** resa nei confronti di una società stabilita in Italia da un soggetto nazionale, francese o statunitense, che non svolge abitualmente attività imprenditoriale o professionale. ”.

RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B) – CRITERIO BASE

STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL PRESTATORE

La Risoluzione n. 437/E del 12 novembre 2008 afferma che:

“Come noto, ai sensi dell'articolo 1 del D.P.R. n. 633 del 1972, l'imposta sul valore aggiunto si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni.

Ne consegue che le prestazioni di intermediazione rese a favore dell'istante da privati (comunitari o extracomunitari), ossia da soggetti che operano al di fuori dell'esercizio di una attività economica, non rientrano nel campo di applicazione dell'imposta per carenza del presupposto soggettivo.

Diversamente, qualora la rilevanza e la frequenza delle operazioni poste in essere dovessero integrare i presupposti per riconoscere in capo all'intermediario l'esercizio di un'attività economica quale professione abituale e, pertanto, la sussistenza del requisito soggettivo dell'imposta, si renderebbe applicabile la disciplina riferibile alle prestazioni rese dai soggetti passivi d'imposta comunitari o extracomunitari.”

NB: In base alla normativa vigente quanto sopra vale soprattutto nei rapporti con soggetti di Paese extra Ue.

RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B) – CRITERIO BASE

STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL PRESTATORE

Nel caso di acquisto di servizio presso un soggetto estero occorre, quindi, verificare lo **STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL PRESTATORE**: valgono gli stessi criteri stabiliti per la verifica dello Status del destinatario (esaminati nelle pagine successive):

- **Prestatore di altro Paese Ue:**
 - già in possesso di numero identificativo Iva: farsi comunicare il numero identificazione Iva e sottoporlo a controllo;
 - ha presentato richiesta di attribuzione alla propria Amministrazione finanziaria: farsi inviare documentazione atta a comprovare che si tratta di operatore economico;
 - (pur richiesto) non comunica il numero identificativo Iva: salvo che si disponga di informazioni contrarie, può essere considerato NON soggetto passivo d'imposta;
- **Prestatore di Paese extra Ue:**
 - Israele, Norvegia e Svizzera: certificato utilizzato per la richiesta di rimborso dell'Iva in Paesi Ue come previsto dalla direttiva n. 86/560/CEE del 17 novembre 1986 ("tredicesima direttiva");
 - Altri Paesi: codici fiscali attribuiti ai fini dell'Iva e di altre imposte sugli scambi, etc.

RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B) – CRITERIO BASE
STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL PRESTATORE

Overview of General Turnover Taxes and Tax Rates

January 2013



RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B) – CRITERIO BASE

STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL PRESTATORE

Country	Type of tax		Tax rates (%)		
	1 VAT	2 Retail sales tax	3 Standard	4 Reduced	5 Increased
Afghanistan ¹		Business Recipient Tax	2	–	5, 10
Albania	VAT		20	10	–
Algeria	TVA		17	0, 7	–
American Samoa	no general turnover tax				
Andorra	no general turnover tax				
Angola		IC	10	2, 5	20, 30
Anguilla	no general turnover tax				
Antigua and Barbuda	VAT		15	0, 12.5 ²	–
Argentina	IVA		21	10.5	27
Armenia	VAT		20	–	–
Aruba		Turnover Tax	1.5	1 ³	–
Australia	GST		10	0	–

RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B) – CRITERIO BASE

STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL COMMITTENTE

Nel caso di esecuzione di servizio nei confronti di un soggetto estero occorre verificare lo **STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL COMMITTENTE** (come illustrato nelle pagine successive); a tale riguardo occorre distinguere tra le seguenti situazioni:

- **Committente di altro Paese Ue:**
 - già in possesso di numero identificativo Iva: farsi comunicare il numero identificazione Iva e sottoporlo a controllo;
 - ha presentato richiesta di attribuzione alla propria Amministrazione finanziaria: farsi inviare documentazione atta a comprovare che si tratta di operatore economico;
 - (pur richiesto) non comunica il numero identificativo Iva: salvo che si disponga di informazioni contrarie, può essere considerato NON soggetto passivo d'imposta;
- **Committente di Paese extra Ue:**
 - Israele, Norvegia e Svizzera: certificato utilizzato per la richiesta di rimborso dell'Iva in Paesi Ue come previsto dalla direttiva n. 86/560/CEE del 17 novembre 1986 ("tredicesima direttiva");
 - Altri Paesi: codici fiscali attribuiti ai fini dell'Iva e di altre imposte sugli scambi, etc.

PRESTAZIONI DI SERVIZI

VERIFICA DELLO STATUS DEL DESTINATARIO

COMMITTENTE DI ALTRO PAESE UE

Articolo 18 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

- “1. Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che un **destinatario stabilito nella Comunità** ha lo status di soggetto passivo:
- a) se il destinatario gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA, **qualora ottenga conferma della validità di tale numero d'identificazione nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti** conformemente all'articolo 31 del regolamento (CE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto;
 - b) **se il destinatario non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione IVA**, ma lo informa che ne ha fatto richiesta, qualora ottenga qualsiasi altra prova attestante che quest'ultimo è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo tenuta all'identificazione ai fini dell'IVA e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.
2. Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità **NON** ha lo status di soggetto passivo qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione IVA.(...)”.

PRESTAZIONI DI SERVIZI

RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B) – CRITERIO BASE

STATUS DI SOGGETTO PASSIVO DEL COMMITTENTE (DI ALTRO PAESE UE)

La **Circolare n. 37/E** a p. 11 afferma che:

*“In merito alla prova dello **status di soggetto passivo del committente**, fondamentale ai fini dell’applicabilità del criterio di territorialità di cui trattasi, questa risulterà invero più agevole nel caso di prestazioni rese da soggetti nazionali nei confronti di soggetti passivi comunitari. Per tali prestazioni, un ruolo centrale è sicuramente da attribuire al **numero identificativo IVA** comunicato dal committente comunitario. Il prestatore stabilito nel territorio dello Stato che pone in essere prestazioni generiche nei confronti di committenti stabiliti in altro Stato membro, tuttavia, dovrà **ottenere la conferma della validità** del numero stesso mediante il sistema VIES”.*

PRESTAZIONI DI SERVIZI
VERIFICA DELLO STATUS DEL DESTINATARIO
COMMITTENTE DI PAESE EXTRA UE

Articolo 18 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

- “3. Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il **destinatario stabilito al di fuori della Comunità** ha lo status di soggetto passivo:
- a) qualora ottenga dal destinatario un **certificato** rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario attestante che questi svolge un'attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'IVA a norma della direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità;
 - b) se il destinatario non è in possesso di tale certificato, qualora disponga del **numero IVA** o di un **numero analogo** attribuito al destinatario dal paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese o di **qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo** e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.”.

PRESTAZIONI DI SERVIZI
VERIFICA DELLO STATUS DEL DESTINATARIO
COMMITTENTE DI PAESE EXTRA UE

La **Circolare n. 37/E**, p. 12, a tale riguardo afferma che:
“Tra gli elementi probatori all’uopo utilizzabili è da annoverare, anzitutto, la **certificazione** – rilasciata dalle autorità fiscali degli Stati non comunitari i cui contribuenti possono accedere alla forma semplificata di rimborso di cui all’articolo 38-ter del d.P.R. n. 633 (Norvegia, Svizzera, Israele) – attestante lo *status di soggetto passivo d’imposta* [cfr. l’articolo 18, paragrafo 3, lettera a), del regolamento]. ”

**VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL
QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO:
"QUALITA' DEL DESTINATARIO"**

La Circolare n. 37/E a p. 13 afferma che:

“Una volta acclarato che il committente del servizio è un soggetto passivo di imposta, è necessario verificare - ai fini della determinazione della territorialità dell'operazione - **se il medesimo acquisisca i servizi nella veste di soggetto passivo d'imposta.**” .

VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO

Soggetto committente:

- **PERSONA FISICA**, occorre distinguere tra:
 - Servizi acquistati nell'ambito della **sfera economica**: l'acquirente viene considerato SOGGETTO PASSIVO, applicazione reverse charge;
 - Servizi acquistati nell'ambito della **sfera privata (compreso l'uso privato da parte dei suoi dipendenti)**: l'acquirente viene considerato CONSUMATORE FINALE;
 - Servizi a **destinazione promiscua**: come servizi acquistati nell'ambito della sfera economica.

NB. Nel dubbio farsi rilasciare una dichiarazione di utilizzo da parte dell'acquirente.

VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO

ALTRI SOGGETTI: Diversa previsione della:

- **NORMA INTERNA** (articolo 7-ter, comma 2): la quale prevede la verifica dell'inerenza **solo** per gli acquisti eseguiti da PERSONE FISICHE;
- **DIRETTIVA COMUNITARIA** (articolo 44), nella quale per applicare la regola del Paese del committente, viene richiesto che il **servizio venga reso "... a un soggetto passivo che agisce in quanto tale ..."**.

L'articolo 19 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011, distingue tra:

- Servizi del tutto non inerenti rispetto all'attività svolta dal committente: per tali acquisti il committente viene considerato CONSUMATORE FINALE;
- Servizi parzialmente non inerenti rispetto all'attività svolta dal committente: per tali acquisti il committente viene considerato SOGGETTO PASSIVO.

NB. Nel dubbio farsi rilasciare una dichiarazione di utilizzo da parte dell'acquirente.

VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO

Qualità del destinatario

Articolo 19 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

Ai fini dell'applicazione delle norme relative al luogo della prestazione di servizi di cui agli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato a un soggetto passivo che riceve **servizi destinati esclusivamente ad un uso privato**, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, è considerato un soggetto non passivo.

Salvo che disponga di informazioni contrarie, ad esempio sulla natura dei servizi forniti, il prestatore può considerare che i servizi sono destinati all'attività economica del destinatario **se, per tale operazione, costui gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione IVA.**

Se un unico **servizio è destinato sia a un uso privato, ivi compreso quello dei dipendenti del destinatario, sia a fini professionali**, la prestazione di tale servizio rientra esclusivamente nel campo di applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, purché non sussista alcuna pratica abusiva.

VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO

Sul punto la **Circolare n. 37/E** a p. 13-14 afferma che:

“L'unica fattispecie in cui le società, enti, associazioni o società semplici **non** devono essere considerati, ai predetti fini, soggetti passivi è costituita dal sopra menzionato caso in cui i servizi siano destinati esclusivamente ad un **uso privato** del soggetto committente, **ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti. A tale riguardo, si è del parere che la previsione comunitaria citata debba intendersi riferita ai casi in cui il servizio è destinato ad un uso privato delle persone facenti parte degli organi delle società o enti in esame, ovvero dei dipendenti degli stessi**”.

VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO

La **Circolare n. 37/E** a pp. 15-16 afferma che:

“Sulla base di quanto disposto dall'articolo 25 del regolamento, si rammenta che l'utilizzazione per finalità private ovvero per finalità imprenditoriali, artistiche o professionali deve valutarsi solo in base alle **circostanze esistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione** – momento da individuarsi in base ai criteri di cui all'articolo 6 del d.P.R. n. 633 – e che non assumono rilevanza i cambiamenti di tali circostanze che avvengano successivamente a tale momento.”.

Caso di modifica di utilizzazione del servizio tra acconto e saldo: i due momenti sono indipendenti (Circolare n. 37/E p. 16).

VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO

Committente	Destinazione del servizio acquistato	Qualificazione del committente
consumatore finale (persona fisica, società di puro godimento, ente non commerciale "puro") privo di numero identificativo Iva	Irrilevante	NON soggetto passivo
Operatore economico persona fisica	Inerente all'attività esercitata	Soggetto passivo
	Inerente sia all'attività esercitata sia alla sfera privata (servizio promiscuo)	Soggetto passivo
	Inerente solo alla sfera privata	NON soggetto passivo
Società o ente con numero identificativo Iva	Inerente all'attività esercitata, economica o istituzionale (o promiscuamente per entrambe le attività)	Soggetto passivo
	Inerente sia all'attività esercitata, sia all'uso privato del titolare e/o dei suoi collaboratori	Soggetto passivo
	Inerente solo al soddisfacimento dei bisogni del titolare e/o dei suoi collaboratori	NON soggetto passivo

VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO

ESEMPIO:

Professionista italiano presta una consulenza in materia di diritto matrimoniale a favore di un imprenditore persona fisica residente all'estero.

In tale evenienza il professionista italiano deve considerare il committente come NON soggetto passivo:

- Se si tratta di **committente di altro Paese Ue**: deve emettere fattura con Iva, ai sensi dell'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), del Dpr n. 633/1972 (Regola generale per le prestazioni B2C);
- Se si tratta di **committente di Paese extra Ue**: deve emettere fattura senza applicazione dell'Iva ai sensi dell'articolo 7-septies, comma 1, lettera c), del Dpr n. 633/1972 – OPERAZIONE NON SOGGETTA.

VERIFICA DELL'AMBITO (ECONOMICO O PRIVATO) ENTRO IL QUALE IL COMMITTENTE ACQUISTA IL SERVIZIO

CASISTICA OPERATIVA:

- acquisto di servizi generici da parte di ente non commerciale “puro” italiano identificato ai fini Iva (in quanto ha effettuato acquisti intracomunitari di beni in misura superiore a 10.000 euro): l'acquirente (riguardo ai servizi acquistati) è da considerare SOGGETTO PASSIVO D'IMPOSTA
- acquisto di servizi generici, destinati alla sfera istituzionale, da parte di ente non commerciale “misto” identificato ai fini Iva (Sentenza Corte di Giustizia, C-291/07 del 6 novembre 2008): l'acquirente è da considerare SOGGETTO PASSIVO D'IMPOSTA
- acquisto di servizi destinati esclusivamente ad uso privato, ivi compreso l'uso privato da parte dei suoi dipendenti da parte di una società commerciale: l'acquirente è da considerare CONSUMATORE FINALE

PRESTAZIONI DI SERVIZI VERIFICA DEL **LUOGO DI STABILIMENTO DEL COMMITTENTE**

L'articolo 44 della Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (REGOLA GENERALE PER I SERVIZI GENERICI NEI RAPPORTI B2B) afferma che:

“Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il **luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica**. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il **luogo in cui è situata la stabile organizzazione**. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il **luogo del domicilio (con rettifica pubblicata su GUUE serie L n. 74 del 19 marzo 2011 tale locuzione è stata mutata con quella di “indirizzo permanente”)** o della **residenza abituale del soggetto passivo** destinatario dei servizi in questione.”.

VERIFICA DEL **LUOGO DI STABILIMENTO DEL COMMITTENTE o DEL PRESTATORE**

Alla luce di quanto sopra esposto l'impresa italiana:

- Nel caso di **servizi generici** (resi o ricevuti) può solo avere rapporti:
 - Con l'impresa estera (sede centrale);
 - O con una stabile organizzazione della stessa (sita in un Paese diverso da quello della sede centrale);

NB: in pratica "salto" dell'eventuale posizione Iva (derivante da semplice identificazione).
- Nel caso delle **cessioni / acquisti di beni** o di **servizi in deroga** (resi o ricevuti) può avere rapporti:
 - Con l'impresa estera (sede centrale);
 - O con una stabile organizzazione della stessa (sita in un Paese diverso da quello della sede centrale);
 - O con una posizione Iva comunitaria (assunta in forma diretta o a mezzo di rappresentante fiscale) dell'impresa estera.

LUOGO DI STABILIMENTO DEL COMMITTENTE

(soprattutto riferito ai SOGGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE)

Articolo 10 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

1. Ai fini dell'applicazione degli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112/CE, il **luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa.**
2. Per determinare il luogo di cui al paragrafo 1, si tiene conto del luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, del luogo della sua sede legale e del luogo in cui si riunisce la direzione.
Se tali criteri non consentono di determinare con certezza il luogo della sede di un'attività economica, prevale il criterio del **luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa.**
3. La **mera esistenza di un indirizzo postale** non può far presumere che tale indirizzo corrisponda al luogo in cui il soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica.

NB: Si tratta di un'impostazione che dà **PREVALENZA ALLA SOSTANZA RISPETTO ALLA FORMA**

I principi delineati dalla norma erano già contenuti nella Sentenza Corte di Giustizia Ue, causa C-73/06 del 28 giugno 2007)

LUOGO DI STABILIMENTO DEL COMMITTENTE
(soprattutto riferito ai SOGGETTI DIVERSI DALLE PERSONE FISICHE)

La **Circolare n. 37/E** a p. 17 afferma che:

“Merita, inoltre, rilevare che l’articolo 10 del regolamento individua il luogo nel quale il soggetto passivo fissa la sede della propria attività in quello in cui sono svolte le funzioni dell’amministrazione centrale dell’impresa, vale a dire in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell’impresa o dove si riunisce la direzione. A tale riguardo, si rileva che **il luogo individuato dal regolamento coincide, in linea generale, con quello della sede legale, a meno che non emergano elementi in senso contrario.**”.

SEDE CENTRALE DELL'IMPRESA

Società esterovestita

Esempio:

Impresa italiana emette fattura di consulenza tecnica nei confronti di società avente **sede legale** in un Paese estero (semplice indirizzo presso uno studio professionale), ma con **sede di direzione effettiva** in Italia.

In base a quanto previsto dall'articolo 10 Regolamento UE n. 282/2011 la società estera è da considerare come soggetto stabilito in Italia.

NB: Si tratta di un'indagine tutt'altro che semplice; nei casi dubbi farsi rilasciare una dichiarazione da parte della società committente.

ACQUISTO DI SERVIZI DA PARTE DELLA SEDE CENTRALE DELL'IMPRESA O DA PARTE DI UNA SUA STABILE ORGANIZZAZIONE

Nel caso di **committenti aventi la propria sede in un solo Paese**, la verifica riguardo allo status del destinatario della prestazione è relativamente semplice.

Nel caso, invece, di soggetti:

- aventi la propria sede centrale in un determinato Paese;
- e aventi proprie stabili organizzazioni in altri Paesi;

la verifica dello status richiede la previa individuazione dell'unità operativa acquirente.

Una prestazione di servizi può, infatti, essere acquistata:

- dalla **sede centrale di un'impresa** (o da una sua unità operativa localizzata nello stesso Paese della sede centrale);
- oppure da una sua **stabile organizzazione** localizzata in un Paese diverso da quello della sede centrale.

In tale ultima evenienza l'esame dello status del committente deve avere per oggetto tale stabile organizzazione.

ACQUISTO DI SERVIZI DA PARTE DELLA SEDE CENTRALE DELL'IMPRESA

Articolo 20 Regolamento n.282/2011

Quando una prestazione di servizi effettuata a favore di un soggetto passivo o di un ente assimilato a un soggetto passivo rientra nel campo di applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, e tale **soggetto passivo è stabilito in un solo paese** o, in assenza di una sede di attività economica o di una stabile organizzazione, ha il suo indirizzo permanente e la sua residenza abituale in un solo paese, detta prestazione di servizi è imponibile in tale paese.

Il prestatore determina tale luogo sulla base delle informazioni ottenute dal destinatario, di cui verifica l'esattezza applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

Le informazioni possono comprendere il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro in cui è stabilito il destinatario.

ACQUISTO DI SERVIZI DA PARTE DI STABILE ORGANIZZAZIONE

Articolo 21 Regolamento n.282/2011

Quando una prestazione di servizi a favore di un soggetto passivo o di ente non soggetto passivo assimilata a soggetto passivo rientra nel campo di applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE e il **soggetto passivo è stabilito in più di un paese**, tale prestazione è imponibile nel paese in cui tale soggetto passivo ha stabilito la sede della propria attività economica.

Tuttavia, qualora la prestazione di servizi sia fornita a una **stabile organizzazione del soggetto passivo** situata in un luogo diverso da quello in cui il destinatario ha fissato la sede della propria attività economica, essa è imponibile nel luogo della stabile organizzazione che riceve detto servizio e lo utilizza per le proprie esigenze.

Se il soggetto passivo non dispone di una sede della propria attività economica o di una stabile organizzazione, il servizio è imponibile nel luogo del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale.

ACQUISTO DI SERVIZI DA PARTE DI STABILE ORGANIZZAZIONE

Articolo 22 Regolamento n.282/2011

1. Al fine di identificare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio, il prestatore esamina la natura e l'utilizzazione del servizio fornito.

Quando la **natura e l'utilizzazione del servizio** fornito non gli consentono di identificare la stabile organizzazione cui viene fornito il servizio, il prestatore, nell'identificare tale stabile organizzazione, esamina in particolare se il contratto, l'ordinativo e il numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro del destinatario e comunicatogli dal destinatario identificano la stabile organizzazione quale destinataria del servizio e se la stabile organizzazione è l'entità che paga per il servizio.

Se non è possibile determinare la stabile organizzazione del destinatario cui viene fornito il servizio a norma dei commi primo e secondo del presente paragrafo o se i servizi di cui all'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE sono prestati a un soggetto passivo nell'ambito di un contratto che comprende uno o più servizi utilizzati in maniera non identificabile o non quantificabile, il prestatore può legittimamente considerare che i servizi sono forniti nel luogo in cui il destinatario ha stabilito la sede della propria attività economica.

2. L'applicazione del presente articolo lascia impregiudicati gli obblighi del destinatario.

STABILE ORGANIZZAZIONE

Articolo 11 del Regolamento n. 282/2011

1. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 della direttiva 2006/112/CE, la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, **caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti** per le esigenze proprie di detta organizzazione.
2. Ai fini dell'applicazione degli articoli seguenti la "stabile organizzazione" designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici **atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione:**
 - a) l'articolo 45 della direttiva 2006/112/CE;
 - b) a decorrere dal 1° gennaio 2013 l'articolo 56, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE;
 - c) fino al 31 dicembre 2014 l'articolo 58 della direttiva 2006/112/CE;
 - d) l'articolo 192 bis della direttiva 2006/112/CE.
3. Il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non è di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione.

STABILE ORGANIZZAZIONE

La definizione di cui all'articolo 11 del Regolamento n. 282/2011 è in linea con le pronunce della **Corte di Giustizia Ue**, nelle quali si è ripetutamente sostenuto che:

- La stabile organizzazione si caratterizza:
 - Per un sufficiente grado di permanenza;
 - Per la presenza di risorse umane e materiali;
 - Per essere idonea a svolgere in modo autonomo le prestazioni;
- La definizione di stabile organizzazione di cui all'articolo 5 del modello OCSE (e delle convenzioni internazionali che al medesimo si ispirano) non può essere estesa ai fini Iva.

STABILE ORGANIZZAZIONE

La definizione di cui all'articolo 11 del Regolamento n. 282/2011, come ha affermato la Presidenza del Consiglio dell'Unione europea, documento n. 7988/10 del 26 marzo 2010 **pur essendo incentrata sulle prestazioni di servizi, deve "... essere estesa ad ogni situazione governata dalla direttiva 2006/112/CE e non limitata ai fini degli articoli 44 e 45, cioè, in punto di territorialità di servizi"** (sul punto cfr. Paolo Centore, La nuova Iva europea e nazionale, IPSOA, Milano, 2011, pp. 150 – 151).

Trattandosi di una definizione data a mezzo di un Regolamento comunitario, essa, a partire dal 1° luglio 2011, vale (è obbligatoria) in tutti i Paesi della Ue.

I Paesi Ue la cui prassi non è in linea con tale definizione (è, ad esempio, il caso della Spagna) devono adeguare la stessa ai nuovi criteri interpretativi.

ACQUISTI DI SERVIZI DA PARTE DI STABILE ORGANIZZAZIONE

ESEMPIO N. 1

Impresa italiana esegue una prestazione di servizi generica **ad una stabile organizzazione francese** di società tedesca: l'operazione si considera effettuata in Francia (soggetto committente è la stabile organizzazione francese).

ESEMPIO N. 2

Impresa tedesca esegue una prestazione di servizi generica **ad una stabile organizzazione italiana** di società francese: l'operazione si considera effettuata in Italia (soggetto committente è la stabile organizzazione italiana).

LUOGO DI STABILIMENTO DEL COMMITTENTE

PERSONE FISICHE

Il **Regolamento n. 282/2011** prevede che:

Articolo 12

Ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, per "**indirizzo permanente**" di una persona fisica, sia essa soggetto passivo o meno, si intende l'indirizzo figurante nel registro della popolazione o in un registro analogo, oppure, l'indirizzo indicato da tale persona alle autorità fiscali competenti, tranne qualora esistano prove che tale indirizzo non corrisponde alla realtà.

Articolo 13

La "**residenza abituale**" di una persona fisica ai sensi della direttiva 2006/112/CE è il luogo in cui tale persona fisica, sia essa soggetto passivo o no, vive abitualmente a motivo di interessi personali e professionali.

Ove gli interessi professionali siano presenti in un paese diverso da quello in cui lo sono gli interessi personali, o nel caso in cui non esistano interessi professionali, il luogo della residenza abituale è determinato dagli interessi personali che presentino stretti legami tra la persona fisica e il luogo in cui vive.

LUOGO DI STABILIMENTO DEL COMMITTENTE

PERSONE FISICHE

Sulla base del principio di prevalenza della sostanza sulla forma volendo delineare una gerarchia tra i vari criteri di collegamento (tra persona fisica e territorio) si sarebbe portati a:

- Dare prevalenza al **criterio della residenza abituale**, ossia al luogo in cui il soggetto solitamente vive per motivi personali o professionali, con supremazia, in caso di divergenza, della prima categoria di interessi sulla seconda;
- Nel caso in cui il criterio di cui al punto precedente non consenta di addivenire a un risultato attendibile è possibile adottare il **criterio dell'indirizzo permanente**.

NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

SERVIZI IN DEROGA: EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA E DELLA PRASSI IN MATERIA

DEROGHE AI PRINCIPI GENERALI DI TERRITORIALITA' RAPPORTI TRA OPERATORI ECONOMICI (B2B)

SERVIZI IN DEROGA:

- **Servizi relativi a beni immobili:** luogo di esistenza del bene
- **Prestazioni di trasporto di passeggeri:** distanza percorsa
- **Servizi di ristorazione e catering:** luogo di materiale esecuzione
- **Prestazioni di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno** nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità: luogo di partenza del trasporto di passeggeri;
- **Servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto:** luogo di effettiva messa a disposizione del mezzo di trasporto;
- **Servizi di accesso** alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili ivi comprese fiere ed esposizioni: luogo di materiale esecuzione della manifestazione

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI RELATIVI A **BENI IMMOBILI**

L'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972, afferma che:

"In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

(...)

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

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI DISTINZIONE TRA BENI IMMOBILI E BENI MOBILI

La **Circolare n. 37/E** afferma che:

“Al riguardo, particolare rilievo assume la disposizione contenuta nell’articolo 12, paragrafo 2, primo comma, che - con specifico riferimento alla acquisizione dello *status di soggetto passivo d’imposta* - stabilisce che **“si considera <<fabbricato>> qualsiasi costruzione incorporata al suolo”**.

Da ciò si ricava implicitamente che quando tali beni siano fissati stabilmente, gli stessi sono da considerare agli effetti dell’IVA quali beni immobili. A conclusioni sostanzialmente analoghe si giunge sulla base dell’orientamento costante più volte ribadito dalla scrivente [si veda, da ultimo, il punto 1.8.a) della circolare n. 38/E del 23 giugno 2010], e cioè che **si è in presenza di beni immobili quando non sia possibile separare il bene mobile dall’immobile (terreno o fabbricato) senza alterare la funzionalità del bene stesso o quando per riutilizzare il bene in un altro contesto con le medesime finalità debbano essere effettuati antieconomici interventi di adattamento**.

(...)

Per i beni situati in Italia, nelle more dell’emanazione da parte dell’Unione Europea di criteri generali atti a distinguere beni mobili da beni immobili, occorre altresì aver riguardo all’**eventuale accatastamento del bene**, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile.

FORNITURA MACCHINARI

Esempio

Impresa di altro Paese Ue fornisce un macchinario complesso ad un'impresa italiana con installazione / montaggio a cura del fornitore estero.

L'impresa italiana incarica un'impresa rumena di realizzare la fossa e i basamenti in cemento armato destinati ad accogliere il macchinario.

Il macchinario viene fissato al suolo (viene imbullonato) da parte dell'impresa fornitrice tedesca.

OSSERVAZIONI:

- La realizzazione della fossa e del basamento è una prestazione di servizi relativi a beni immobili; l'impresa rumena emette fattura senza Iva e l'impresa committente italiana emette autofattura con Iva;
- Per l'impresa italiana l'acquisto del macchinario rientra nell'ambito dell'articolo 7-bis, comma 1, del Dpr n. 633/1972: obbligo di emissione autofattura con Iva e di presentazione del modello Intra 2 bis ai fini statistici;
- In caso di eventuali successive operazioni di manutenzione, esse dovrebbero essere considerate come prestazioni di servizi relativi a beni mobili materiali (Paese del committente).

FORNITURA IMPIANTI

Esempio

NB: Nella Circolare ASSONIME n. 1 del 2013 - IVA – Territorialità – Prestazioni di servizi per la realizzazione di impianti industriali e relativi servizi di intermediazione, viene espressa l'opinione che gli impianti industriali abbiano la natura di beni immobili.

“sembra potersi ritenere che, se le caratteristiche dimensionali e costruttive degli impianti e dei macchinari realizzati dalle imprese nazionali sono tali da rendere comunque detti beni ancorati al suolo (ad es., a mezzo di opere murarie, ovvero anche mediante bullonature di fondazione, o telai di base dei macchinari, la cui rimozione o spostamento potrebbe compromettere la funzionalità degli stessi impianti, ovvero dare luogo a notevoli costi e rilevanti problematiche tecniche, tali impianti e macchinari possono rientrare nella categoria generale degli “immobili” delineata dal citato art. 812 del C.C..

La suddetta definizione di bene immobile, desunta dal Codice civile e dalle relative interpretazioni giurisprudenziali ed amministrative sopra richiamate, appare in linea anche con quella accolta dagli ordinamenti di altri Stati membri (come, ad es., la Francia), ove vengono considerati “immobili”, in linea generale, le costruzioni incorporate al suolo, compresi i loro accessori (tubazioni, impianti elettrici, ecc.), in tutti i casi in cui non siano facilmente smontabili ed amovibili, senza tuttavia necessità di un'unione permanente e definitiva con il suolo (...).”

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

Rientrano in tale ambito:

- La fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe;
- La concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili (quali: locazione, sub-locazione, concessione e sub-concessione);
- I pedaggi autostradali;
- Le perizie relative a beni immobili;
- Le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari (ad esempio: prestazioni rese da ingegneri, architetti o altri soggetti abilitati relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari, al collaudo di uno specifico immobile, alla progettazione degli interni e degli arredamenti);
- Le prestazioni di agenzia (agenti immobiliari) relative alla cessione di immobili (vi compresa la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari) e alla concessione di diritti di utilizzazione degli stessi (prestazioni di locazione e di sublocazione, eminentemente);
- Prestazioni di potatura e abbattimento alberi;
- Raccolta frutta;
- Etc.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

La Corte di Giustizia UE, nella sentenza del 7 settembre 2006, causa C-166/05, ha affermato che la tassazione nel luogo di ubicazione dell'immobile presuppone **l'esistenza di un nesso sufficientemente diretto tra la prestazione e il bene**. Sulla base di tale criterio è stato considerato come servizio relativo a beni immobili il **trasferimento a titolo oneroso dei permessi di pesca**.

Più recentemente sono stati considerati servizi relativi a beni immobili:

- Lo **scambio di multiproprietà** (Sentenza Corte di Giustizia Ue del 3 settembre 2009, causa C-37/08);
- La **vendita di diritti di godimento a tempo ripartito** (cd. "Time sharing") di alloggi situati in complessi residenziali a destinazione turistica (Sentenza Corte di Giustizia Ue del 16 dicembre 2010, causa C-270/09)

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

NON rientrano in tale ambito (non sono cioè servizi relativi a beni immobili):

- La costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su immobili (ad esempio, usufrutto), in quanto considerati cessioni di beni (articolo 2, primo comma, Dpr n. 633/1972); tuttavia, nella Risoluzione n. 405/E del 30 ottobre 2008, è stato sostenuto che: "... la cessione da parte di una S.r.l. del diritto di usufrutto su unità abitative ai propri soci, dietro corrispettivo e per una durata convenuta, e' riconducibile alla nozione di locazione di immobili..."; la Circolare n. 37/E conferma la tesi della cessione di beni.
- I servizi di consulenza "... che non afferiscono alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un immobile specificamente individuato. In via esemplificativa, deve ritenersi esclusa dal criterio derogatorio in esame l'attività dell'avvocato relativa alla predisposizione dell'atto di vendita di un immobile o l'attività del tributarista relativa alla valutazione dei profili fiscali dell'operazione; ..." (Circolare n. 37/E p. 23);
- "le intermediazioni (rese dalle agenzie di viaggio o da altri soggetti) relative alla prenotazione di servizi alberghieri (si veda, in materia, la risoluzione n. 48/E del 1° giugno 2010)" (Circolare n. 37/E p. 24); in tale evenienza:
 - Se il committente è un operatore economico (soggetto passivo d'imposta): regola generale dei servizi generici (Paese del committente);
 - Se il committente è un consumatore finale: articolo 7-sexies, lettera a): luogo in cui è effettuata la prestazione alberghiera oggetto dell'intermediazione.
- etc.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

- Sussistono dubbi in merito alla cessione dei cd. “**diritti di cubatura**”, considerata la loro incerta qualificazione civilistica; secondo le due tesi prevalenti, l’operazione può essere classificata, alternativamente, come: 1) diritto reale (ancorché atipico) di godimento su cosa altrui (servitù di non edificare o cessione del diritto ad edificare); oppure come 2) rapporto di natura obbligatoria (Cfr. Paolo Centore, La nuova Iva europea e nazionale, Ipsoa, Milano, 2011, p. 52); sotto il profilo della territorialità i risultati dovrebbero essere identici essendo in entrambi i casi ancorati al luogo di esistenza del bene immobile.
- Regole particolari sono previste per i **pedaggi relativi al transito nei trafori autostradali**; ad esempio, nel caso dei trafori autostradali tra l’Italia e la Francia, l’Iva viene applicata nel Paese di inizio del transito e per l’intero importo, sia per i biglietti di sola andata che per i carnet e abbonamenti di transito, utilizzabili anche per la tratta inversa (Paolo Centore, La nuova Iva europea e nazionale, Ipsoa, Milano, 2011, p. 53).

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE
SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI
Circolare n. 29/E del 27 giugno 2011, risposta n. 3

Domanda

Ad un ingegnere residente in Italia è stata commissionata la progettazione di un complesso immobiliare in un Paese extra UE (Paese non *black list*) da parte di una società stabilita in Italia. Si chiede conferma che la fatturazione del progetto da parte del professionista incaricato sia fuori campo IVA ai sensi dell'articolo 7-quater del D.P.R. n. 633 del 1972, per mancanza del requisito territoriale e quali siano gli adempimenti IVA per la società italiana committente.

Risposta

Con riferimento ai servizi che possono o meno rientrare nella previsione derogatoria di cui all'articolo 7-quater, comma 1, lettera a), merita rammentare in linea generale il principio, più volte ribadito dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, concernente il fatto che le disposizioni della direttiva che prevedono deroghe rispetto ai principi generali devono essere interpretate in maniera restrittiva (si vedano, ad esempio, le sentenze n. C-49/09 del 28 ottobre 2010, n. C-86/09 del 10 giugno 2010, n. C-308/96 e n. C-94/97 del 22 ottobre 1998).

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI RELATIVI A BENI IMMOBILI

Circolare n. 29/E del 27 giugno 2011, risposta n. 3

Alla luce di tale principio deve essere analizzata la disposizione di cui all'articolo 7-quater, lettera a) citata che, come già avveniva fino al 31 dicembre 2009, ricomprende sia le perizie relative a beni immobili, che le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari. Tra queste ultime, si intendono ricomprese, in particolare, le prestazioni – rese da ingegneri, architetti o altri professionisti abilitati – relative alla progettazione e alla direzione di lavori immobiliari di uno specifico immobile, nonché quelle relative alla progettazione degli interni e degli arredamenti. **Esulano dall'ambito applicativo della disposizione anzidetta, invece, la progettazione non riferita ad immobili specificamente individuati, e i servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale che non afferiscono direttamente alla preparazione e al coordinamento dei lavori immobiliari, ancorché riferiti a un dato immobile.**

Si deve perciò ritenere che la progettazione, effettuata da un ingegnere, di un complesso immobiliare specificamente individuato e sito in un Paese non *black list* rientri nella deroga relativa agli immobili di cui all'articolo 7-quater, lettera a), e che la prestazione di servizi non sia territorialmente rilevante in Italia.

Non è previsto alcun adempimento, ai fini IVA, per la società italiana committente

CASISTICA OPERATIVA

OPERAZIONI NELL'AMBITO DEL SETTORE EDILE

Prestazioni eseguite in altro Paese Ue (ad esempio: FRANCIA) da parte di impresa italiana:

- a favore di soggetti identificati ai fini Iva in Francia:
 - Rapporto tra impresa italiana (A) e impresa francese committente;
 - Eventuale rapporto tra impresa italiana (A) e impresa subappaltatrice italiana (B) o di altro Paese Ue (C)
- a favore di consumatori finali francesi (o di consumatori italiani relativamente ad alloggio dai medesimi posseduto in Francia)

CONTRATTO DI DEPOSITO

NORME E TRIBUTI

Il Sole-24 Ore - 2013-06-28 - Pag. 21

[Vedi ritaglio giornale »](#)

Fisco. La Corte Ue si è pronunciata sulla prestazione attuata in un deposito, qualificabile come servizio

Lo stoccaggio è imponibile Iva

L'operazione è territorialmente rilevante nel Paese in cui è l'immobile

LE DIVERGENZE

La posizione espressa dei giudici europei contrasta con l'interpretazione dall'agenzia delle Entrate

Matteo Mantovani

Benedetto Santacroce

CONTRATTO DI DEPOSITO

La prestazione complessa di stoccaggio merci posta in essere nell'ambito di un deposito può assumere il carattere di servizio connesso a un bene immobile - con riflessi in termini di territorialità Iva - quando lo stoccaggio costituisce la prestazione principale di un'operazione unica e al depositante viene riconosciuto il diritto di utilizzare, in tutto o in parte, una porzione specificamente determinata della struttura adibita a deposito.

È questa la massima della sentenza di ieri della Corte Ue nella causa C-155/12, RR. La pronuncia – che si pone in linea con quanto contenuto nella proposta di modifica del regolamento 282/2011/UE, formalizzata nella comunicazione della Commissione 763/2012 sulla quale l'Ecofin del 21 giugno scorso ha raggiunto l'accordo politico necessario al varo definitivo – determina riflessi anche a livello interno siccome pone la necessità di considerare sotto una diversa prospettiva il rigido pensiero espresso dalle Entrate nella circolare 28/E/2011, dove la prestazione di deposito è inquadrata tout court fra le prestazioni generiche.

La vicenda posta al vaglio della Corte Ue attiene la natura da attribuire a un servizio qualificato come "complesso" in quanto consistente nel ricevere le merci in magazzino, sistemarle nelle apposite aree di stoccaggio e custodirle, imballarle, consegnarle, scaricarle, caricarle. Il dubbio è se siffatta operazione debba rientrare nelle prestazioni relative ai beni immobili ovvero fra le prestazioni generiche. L'opzione per l'una o l'altra qualificazione incide sul relativo trattamento Iva: nel primo caso l'operazione è territorialmente rilevante nel luogo ove sorge l'immobile (il deposito), per via della regola specifica prevista all'articolo 7-quater, lettera a), Dpr 633/72, da cui la fatturazione con rivalsa dell'Iva; nel secondo caso si rientra nelle prestazioni generiche, radicate nel luogo del committente in considerazione del principio generale ex articolo 7-ter del medesimo decreto, con la conseguenza che nei rapporti con non residenti, trovando applicazione il reverse charge, il prestatore non espone l'Iva in fattura. Per la Corte le prestazioni di stoccaggio non fanno parte di quelle direttamente riconducibili al bene immobile, in quanto non menzionate nella normativa di riferimento (articolo 47, direttiva 2006/112/CE). Tuttavia, una prestazione di servizi può assumere tale connotazione quando il bene immobile è espressamente determinato ed è l'elemento costitutivo ("l'oggetto") della prestazione di servizi considerata in quanto ne costituisce un elemento centrale e indispensabile. Ne deriva che una prestazione di stoccaggio complessa, ossia svolta secondo le modalità sopra evidenziate, che di per sé non potrebbe rientrare nell'ambito di applicazione dell'articolo 7-quater (47 della direttiva), può assumere la natura di servizio connesso all'immobile – e quindi soggiacere alle citate disposizioni – se viene riconosciuto al committente del servizio (il depositante) il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato (una porzione del deposito).

Di conseguenza, va in parte mitigata la posizione della circolare 28/E/2011, in cui la prestazione di deposito è considerata (solo) di carattere generico. In forza della giurisprudenza in rassegna infatti, la prestazione di deposito può anche essere relativa a un bene immobile, nel qual caso – a differenza della conclusione a cui giunge la circolare – la fattura ricevuta dal depositante con addebito dell'Iva del Paese dove è ubicato il deposito deve considerarsi corretta e non da assoggettare a reverse charge, come invece vorrebbe la prassi in parola.

CONTRATTO DI DEPOSITO

/ EUTEKNEINFO / VENERDÌ, 28 GIUGNO 2013

/ 11

The logo consists of a blue square containing the white letters 'E!' in a serif font.

FISCO

Stoccaggio di merci complesso con territorialità IVA “condizionata”

Per la Corte UE, rientra nell’ambito dell’art. 47 della direttiva 2006/112/CE solo se lo stoccaggio è la prestazione principale di un’operazione unica

/ Vincenzo CRISTIANO

CONTRATTO DI DEPOSITO

In ambito IVA, con la causa C-155/12 di ieri, 27 giugno 2013, la Corte di Giustizia ha stabilito che l'art. 47 della direttiva n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006 deve essere interpretato nel senso che una prestazione di servizio "com-plesso" di stoccaggio, e consistente in attività plurime (ricezione di merci in magazzino, sistemazione nelle apposite aree di stoccaggio, custodia, operazioni di imballaggio, consegna, scarico e carico), rientra nel perimetro di applicazione della disposizione soltanto se lo stoccaggio costituisce la prestazione principale di un'operazione unica e – condizione ulteriore – ai suoi beneficiari viene riconosciuto il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato.

Al fine di dirimere la questione sottoposta alla attenzione, i giudici della Corte, richiamando precedenti giurisprudenziali sul punto, chiariscono che, in determinate circostanze più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti (cfr. sentenze del 21 febbraio 2008, Part Service, causa C425/06, Racc.e del 27 settembre 2012, Field Fisher Waterhouse, causa C392/11).

Al riguardo, la Corte ha chiarito in più occasioni che una prestazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così "intimamente" collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica inscindibile "la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale" (si veda sentenza del 27 ottobre 2005, Levob Verzekeringen e OV Bank, causa C41/04).

CONTRATTO DI DEPOSITO

In particolare, una prestazione deve essere considerata “ancillare” a una principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per massimizzare il servizio principale offerto dal prestatore (sentenze del 25 febbraio 1999, CPP, causa C349/96 e del 10 marzo 2011, Bog e a., causa C497/09).

Richiamando le conclusioni dell’Avvocato generale, la Corte evidenzia che dagli atti in controversia emerge come “lo stoccaggio delle merci costituisca, in linea di massima, la prestazione principale, mentre il ricevimento, la sistemazione, la consegna, lo scarico e il carico delle merci configurano soltanto prestazioni accessorie”. Infatti, per la clientela, siffatte prestazioni non assumono una propria configurazione, ma piuttosto un mezzo per agevolare al meglio il servizio principale

Tanto premesso, tuttavia, viene sottolineato che il reimpballaggio in confezioni singole delle merci consegnate in blocco, fornita soltanto a taluni clienti, deve essere considerata “una prestazione principale autonoma in tutti i casi in cui il nuovo confezionamento non è indispensabile per garantire un migliore stoccaggio delle merci di cui trattasi”.

Poiché tale (seconda) ipotesi non emerge dall’esposizione dei fatti in causa, la Corte conclude che la prestazione complessa di stoccaggio configuri un’unica operazione, la cui prestazione principale consiste nello stoccaggio merci.

Accertato quanto sopra, i giudici spostano l’oggetto dell’indagine sul luogo in cui si reputa fornita tale operazione unica. L’indicazione è chiara: occorre esaminare se una prestazione di stoccaggio come quella in controversia possa rientrare nell’ambito di applicazione dell’art. 47 della direttiva 2006/112/CE.

CONTRATTO DI DEPOSITO

Al riguardo, non soccorre l'interpretazione letterale della disposizione citata, quanto importanti elementi emergenti dalla giurisprudenza della Corte, ove si legge chiaramente che "solo prestazioni di servizi che presentano un nesso sufficientemente diretto con un bene immobile rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 47 della direttiva IVA" (cfr. sentenza Inter-Mark Group, causa C-530/09).

Come rilevato dall'Avvocato generale, affinché una prestazione di servizi rientri nell'ambito di applicazione dell'art.47 della direttiva IVA, è condizione necessaria che tale prestazione sia collegata a un bene immobile espressamente determinato, ossia considerato come elemento costitutivo di una prestazione di servizi, in quanto ne costituisce un elemento centrale e indispensabile.

Adattando tale conclusioni al caso di specie, si deduce che una prestazione di stoccaggio come il caso in esame, che non può essere considerata relativa alla sistemazione, alla gestione o alla valutazione di un bene immobile, può rientrare nell'ambito di applicazione del suddetto art. 47 "soltanto se viene riconosciuto al suo beneficiario il diritto di utilizzare in tutto o in parte un bene immobile espressamente determinato".

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZIO DI TRASPORTO PASSEGGERI

L'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972, afferma che:

"In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

(...)

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

L'articolo 9 del Dpr n. 633/1972, afferma che:

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

1) i trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto;".

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZIO DI TRASPORTO PASSEGGERI

Nel documento comunitario COM (2005) 334 del 20 luglio 2005, viene affermato che:

“Attualmente, i servizi di trasporto passeggeri vengono tassati, in deroga alla norma, **proporzionalmente alla distanza percorsa**. Applicare tale norma in un mercato interno senza frontiere fiscali è impraticabile e difficile: significa infatti che una **società di pullman** che trasporta turisti da Parigi ad Amsterdam deve applicare alle varie parti del viaggio l’Iva francese, belga e olandese e pagare l’importo corrispondente dell’Iva alle Autorità fiscali di ciascuno Stato membro attraversato”.

TRASPORTO PASSEGGERI

<http://s315878135.website-start.de/italiano/servizi/>

Registrazione IVA

Per poter operare in territorio europeo, le società di pullman devono identificarsi in alcuni paesi ai fini IVA. Attualmente la registrazione IVA, all'atto pratico, è obbligatoria in **Germania, Austria, Belgio, Olanda e Polonia**.

Permessi di circolazione (Germania)

Una volta effettuata la registrazione presso l'ufficio finanziario competente vengono rilasciati, uno per ogni pullman, permessi di circolazione (§ 18 UStG) che dovranno essere mostrati in caso di controllo da parte degli ufficiali doganali tedeschi.

Nel caso in cui tale permesso (*con validità di un'anno dalla data di emissione*) non dovesse trovarsi in possesso dell'autista dell'automezzo durante un controllo, verrà richiesto il pagamento anticipato di una cauzione amministrativa. In caso di recidività la multa da pagare potrà raggiungere un ammontare di € 5000.

Placchette ambientali

Le zone a traffico limitato sono molto comuni in territorio tedesco.

Per accedervi è necessario essere in possesso di una placchetta ambientale "Umweltplakette", che il nostro studio si occuperà di fornire previa compilazione di un apposito modulo. L'ufficio competente dove richiedere le placchette è il TÜV (ente del collaudo tecnico). Essendo questo ente nostro partner, il nostro studio è sempre preventivamente aggiornato in merito a regolamentazioni e aggiornamenti.

Dichiarazioni IVA

L'apertura della partita IVA prevede la presentazione **obbligatoria** di una dichiarazione IVA.

In conformità alle disposizioni di legge vigenti nello stato interessato, il nostro studio presenta le dichiarazioni IVA periodiche e/o annuali. Nell'ambito di questa dichiarazione è possibile richiedere eventuali rimborsi IVA per spese viaggio, cauzioni amministrative, tasse di confine (Svizzera), pedaggi, parcheggi, riparazioni, pranzi ecc.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZIO DI TRASPORTO PASSEGGERI

PROBLEMA: **distinzione tra prestazione di trasporto e prestazione di noleggio di mezzo di trasporto:**

“In breve sintesi, il **contratto di trasporto** ha per oggetto l’impegno da parte del trasportatore di trasferire da un luogo determinato ad un altro il passeggero o la merce. Il **contratto di noleggio o di locazione** ha, invece, lo scopo di trasferire la disponibilità del mezzo di trasporto ad un altro soggetto il quale potrà disporne nei limiti di quanto previsto dagli accordi” (Paolo Centore, La nuova Iva europea e nazionale, IPSOA, 2011, p. 57).

Sul tema:

- Sentenza Corte Giustizia Ue 18 ottobre 2007, causa C 97-06), relativa a messa a disposizione di parte di nave: noleggio;
- Sentenza Corte Giustizia Ue 22 dicembre 2010, causa c-116/10, relativa alla messa a disposizione di nave con equipaggio: noleggio.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZIO DI TRASPORTO PASSEGGERI

Contratto di trasporto e contratto di noleggio con conducente

Nel caso di contratto di noleggio con conducente si presenta la necessità di stabilire se si tratti di un noleggio di bene o di trasporto. Il servizio di noleggio con conducente per trasporto di persone è disciplinato dall'articolo 85 del codice della strada. Con il contratto di noleggio una parte (noleggiante) si obbliga a compiere a favore dell'altra (noleggiatore), verso un determinato corrispettivo, una determinata attività (ad esempio: uno o più viaggi prestabiliti, ovvero, entro un determinato periodo di tempo, tutti i viaggi ordinati dal noleggiatore) mediante lo sfruttamento di un bene o di un mezzo di trasporto, senza però attribuirne al noleggiatore il godimento (come si verifica, invece, nel caso della locazione)(Memento Pratico IPSOA – Francis Lefebvre – Contratti d'impresa – 2007, p. 904).

Il contratto in argomento si distingue dal contratto di trasporto per il fatto che:

- con il contratto di noleggio il noleggiante assume un obbligo di far muovere l'autoveicolo da un luogo ad un altro, secondo le istruzioni del noleggiatore, il quale può utilizzare il mezzo a suo piacimento, anche per il trasporto di beni o di persone; in tale ipotesi è lo stesso noleggiatore che conclude con gli interessati i contratti di trasporto, assumendo la qualità di vettore o ed i relativi obblighi e responsabilità (Cfr. Paolo Centore, Iva europea, IPSOA, Milano, 2006, p. 594);
- con il contratto di trasporto, invece, una parte (vettore) si obbliga verso corrispettivo a trasferire persone o cose da un luogo ad un altro (articolo 1678 del codice civile). E' stato autorevolmente affermato (Roberto Fanelli, Imposta sul valore aggiunto, Aliquote, Prestazioni di servizio per trasporto aereo – Utilizzazione a richiesta del committente – Casi e questioni della riforma tributaria – caso n. 1621 – IPSOA Banca dati on line big)che: "Nel trasporto ciò che conta è il risultato: portare le persone (incolumi) alla destinazione convenuta e, quindi, rispetto al noleggio, la prestazione dedotta nel contratto non è già l'utilizzo del mezzo .. in se considerato bensì il trasferimento della persona o cosa da un luogo all'altro".

Al fine di stabilire se si è in presenza dell'una o dell'altra fattispecie, occorre esaminare attentamente il contratto esistente tra le parti.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZIO DI TRASPORTO PASSEGGERI

La **Circolare n. 37/E** a pp. 27-28 afferma che:

“In questo ambito si possono riconfermare le istruzioni già impartite in passato con riguardo alla determinazione di **percentuali forfetarie di percorrenza nel territorio nazionale** per i vari tipi di trasporto di passeggeri, tra cui si ricordano a titolo esemplificativo:

- per **il trasporto marittimo internazionale**, la circolare n. 11/420390 del 7 marzo 1980, in base alla quale si fissa forfetariamente - nella misura del cinque per cento di ogni singolo intero trasporto - la quota parte del servizio di trasporto marittimo internazionale che può considerarsi effettuata nel territorio dello Stato, sia pure in regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2), del d.P.R. n. 633;
- per **il trasporto aereo internazionale**, la risoluzione n. 89 del 23 aprile 1997, in base alla quale si è stabilito che le prestazioni di servizi rese nello spazio aereo italiano debbano essere forfetariamente individuate nella misura del 38 per cento dell'intero tragitto del singolo volo internazionale.

TRASPORTO PASSEGGERI
Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011, risposta n. 1.3
**Reverse charge per le prestazioni di servizi di trasporto
effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti**

Domanda

Un soggetto passivo di imposta italiano acquista un biglietto aereo per un trasporto interno da una compagnia aerea non residente, identificata ai fini Iva in Italia.

Secondo l'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972 il committente italiano si deve autofatturare ed assolvere l'imposta con il meccanismo del *reverse charge*.

Come si deve comportare il committente italiano che riceve una fattura con addebito di IVA da parte della compagnia estera?

Risposta

L'art. 17, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, dispone che *"Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti"*.

Tale modifica legislativa ha reso obbligatorio il meccanismo dell'inversione contabile (cd. *reverse charge*) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo non residente nei confronti di un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato. Quest'ultimo assume, quindi, la qualifica di debitore dell'imposta, da assolvere mediante l'emissione di un'autofattura riportante l'indicazione dell'IVA dovuta, anche qualora il cedente o prestatore sia identificato ai fini IVA in Italia, tramite identificazione diretta o rappresentante fiscale.

TRASPORTO PASSEGGERI

Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011, risposta n. 1.3

Reverse charge per le prestazioni di servizi di trasporto effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti

La violazione del predetto obbligo di *"reverse charge"* comporta l'applicazione della disciplina sanzionatoria di cui al comma 9-bis dell'art. 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Ciò posto, riguardo la fattispecie prospettata nel quesito, si ritiene che il committente italiano, al fine di non incorrere nell'applicazione della predetta sanzione debba procedere all'applicazione del *"reverse charge"* e non debba tenere conto della fattura emessa dalla compagnia aerea. In particolare, il committente italiano dovrà avere cura di:

- non annotare la fattura emessa dalla compagnia aerea nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972;
- non esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA erroneamente addebitata in fattura.

La compagnia aerea che ha emesso fattura irregolare, invece, potrà rettificare la erronea fatturazione tramite emissione di una nota di variazione ai sensi dell'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633 del 1972.

TRASPORTO PASSEGGERI

biglietti aerei

L'articolo 22, comma 1, del Dpr n. 633/1972 afferma che:

“L'emissione della fattura non e' obbligatoria, se non e' richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione:

(...)

3) per le prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito;”.

Normalmente il viaggiatore (o il datore di lavoro del viaggiatore) si rivolge ad una agenzia di viaggi, la quale acquista la prestazione di trasporto (attestata dal biglietto) **in nome e per conto del viaggiatore (o del datore di lavoro del viaggiatore)**.

Nel caso di **vettori aerei nazionali** torna applicabile la disposizione sopra citata, con la conseguenza che il vettore non emette fattura e il viaggiatore (o il datore di lavoro del viaggiatore) si limita a pagare quanto previsto nell'estratto conto dell'agenzia.

TRASPORTO PASSEGGERI

biglietti aerei

Nel caso di **vettori aerei esteri**, occorre distinguere tra **due diverse situazioni**:

- per le **prestazioni rese per il tramite di stabile organizzazione italiana**: gli obblighi gravano in capo alla stabile organizzazione italiana: come nel caso di vettori aerei nazionali;
- Per le **prestazioni rese NON per il tramite di stabile organizzazione italiana**, a favore di un soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia, in base a quanto previsto dall'articolo 17, comma 2, del Dpr n. 633/1972, soggetto obbligato a svolgere gli adempimenti previsti è il committente della prestazione (soggetto passivo d'imposta stabilito nel territorio dello Stato); in tale evenienza:
 - il committente deve emettere autofattura:
 - se si tratta di trasporto interno all'Italia (è il caso della Circolare n. 28/E del 21 giugno 2011, risposta n. 1.3), con applicazione dell'Iva;
 - in presenza di trasporto internazionale, non imponibile articolo 9, comma 1, n. 1, del Dpr n. 633/1972, per la tratta nazionale e fuori campo Iva articolo 7-quater, lettera b), del Dpr n. 633/1972 per la tratta estera;
 - il committente non può avvalersi della disposizione di cui all'articolo 22 sopra citata (tale possibilità non è prevista dall'articolo 17 citato).

TRASPORTO PASSEGGERI

biglietti aerei

Casistica operativa (nei rapporti tra operatori economici):

- **Vettore italiano (ad esempio: Alitalia):** indipendentemente dalla tratta, gli adempimenti sono in capo al vettore, il quale può avvalersi della possibilità di non emettere fattura: il cliente italiano si limita ad annotare in contabilità generale l'estratto conto dell'agenzia;
- **Vettore estero che esegue la prestazione mediante stabile organizzazione italiana** (ad esempio: Luftansa Italia): come vettore italiano;
- **Vettore estero extra Ue, dotato o meno di partita Iva italiana:**
 - che esegue un volo interno: obbligo di autofatturazione con Iva da parte del cliente italiano;
 - che esegue un volo internazionale (tratta italiana e tratta estera): obbligo di autofatturazione da parte del cliente italiano:
 - non imponibile articolo 9, comma 1, n. 2), del Dpr n. 633/1972, per la tratta italiana;
 - Fuori campo Iva, articolo 7-quater, lettera b), del Dpr n. 633/1972, per la tratta estera;
 - che esegue un volo che non tocca lo spazio aereo italiano: nessun obbligo in capo all'impresa italiana;
- **Vettore estero di altro Paese Ue, dotato o meno di partita Iva italiana:** come punto precedente, ma numerazione e integrazione fattura estera;
- **Vettore estero (Ue o extra Ue), che opera nei confronti di consumatori finali italiani:** deve essere dotato di partita Iva italiana e deve adempiere agli obblighi Iva italiani.

TRASPORTO PASSEGGERI

Biglietti aerei – soluzione pratica

Alla luce di quanto sopra, nel caso di trasferte di personale dipendenti o di Amministratori o di Co.Co.Pro., al fine di evitare problemi fiscali in capo al datore di lavoro, è opportuno adottare la **soluzione dell'acquisto del biglietto direttamente da parte del lavoratore dipendente, con inserimento nello stesso nell'ambito dei rimborsi spese.**

Tale soluzione consente al datore di lavoro di restare estraneo alla gestione Iva di tali biglietti.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING

L'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972, afferma che:

"In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

(...)

c) le prestazioni di servizi di ristorazione e di catering diverse da quelle di cui alla lettera d), quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato;

d) le prestazioni di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, se il luogo di partenza del trasporto è situato nel territorio dello Stato;"

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING

Articolo 6 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

- “1. I **servizi di ristorazione e di catering** consistono nella fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, destinati al consumo umano, accompagnata da servizi di supporto sufficienti a permetterne il consumo immediato. La fornitura di cibi o bevande o di entrambi costituisce solo una componente dell'insieme in cui i servizi prevalgono. Nel caso della **ristorazione** tali servizi sono prestati nei locali del prestatore, mentre nel caso del **catering** i servizi sono prestati in locali diversi da quelli del prestatore.
2. La fornitura di cibi o bevande preparati o non preparati o di entrambi, compreso o meno il trasporto ma senza altri servizi di supporto, non è considerata un servizio di ristorazione o di catering ai sensi del paragrafo 1”.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING

Impresa italiana si reca in Francia per svolgere un servizio di catering (o, meglio, di “banqueting”) in occasione di un matrimonio; **committente della prestazione è una persona fisica consumatore finale** (lo sposo!).

L'impresa di catering deve previamente aprire una posizione Tva in Francia.

Ai fini fiscali viene svolta la seguente procedura:

- annotazione sull'apposito registro di carico e scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993, delle attrezzature e dei beni di consumo trasferite in Francia per lo svolgimento della prestazione;
- relativamente al vino e alle altre bevande alcoliche, appoggio delle stesse a deposito fiscale italiano, con spostamento a deposito fiscale francese, e ciò al fine dell'assolvimento dell'accisa francese;
- erogazione del servizio;
- emissione di fattura non imponibile articolo 41, comma 2, lettera c), del DI n. 331/1993, al costo, dalla posizione Iva italiana alla posizione Tva francese per il materiale di consumo utilizzato per eseguire la prestazione;
- emissione (a partire dalla posizione Tva francese) di fattura gravata di TVA nei confronti del committente;
- ritorno delle attrezzature e del materiale di consumo residuo in Italia;
- scarico del registro di carico e scarico;
- ritorno del vino e delle bevande alcoliche non consumate (da codice di accisa francese a codice di accisa italiano).

DECRETO LEGISLATIVO

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE

SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING

Come caso precedente, ma **committente impresa francese** (manifestazione di carattere commerciale).

Ai fini fiscali viene svolta la seguente procedura:

- annotazione sull'apposito registro di carico e scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993, delle attrezzature e dei beni di consumo trasferite in Francia per lo svolgimento della prestazione;
- relativamente al vino e alle altre bevande alcoliche, appoggio delle stesse a deposito fiscale italiano, con spostamento a deposito fiscale francese, e ciò al fine dell'assolvimento dell'accisa francese;
- erogazione del servizio;
- verifica dell'effettiva natura di soggetto passivo d'imposta dell'impresa committente francese;
- emissione di fattura fuori campo Iva, ai sensi dell'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972 nei confronti del committente, con l'indicazione "inversione contabile"; ai fini Iva francesi, indicazione in fattura "TVA due par le client, article 283 I, CGI";
- ritorno delle attrezzature e del materiale di consumo residuo in Italia;
- scarico del registro di carico e scarico;
- ritorno del vino e delle bevande alcoliche non consumate (da codice di accisa francese a codice di accisa italiano);
- NO presentazione Intra servizi

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING A BORDO AEREO, NAVE, TRENO

L'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972, afferma che:

"1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

(...)

d) le prestazioni di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, **se il luogo di partenza del trasporto e' situato nel territorio dello Stato;**

L'articolo 7, del Dpr n. 633/1972, afferma che:

(...)

e) per "**parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità**", si intende la parte di trasporto che non prevede uno scalo fuori della Comunità tra il luogo di partenza e quello di arrivo del trasporto passeggeri; "luogo di partenza di un trasporto passeggeri", e' il primo punto di imbarco di passeggeri previsto nella Comunità, eventualmente dopo uno scalo fuori della Comunità; "luogo di arrivo di un trasporto passeggeri", e' l'ultimo punto di sbarco previsto nella Comunità, per passeggeri imbarcati nella Comunità, eventualmente prima di uno scalo fuori della Comunità; per il trasporto andata e ritorno, il percorso di ritorno e' considerato come un trasporto distinto;

DECRETO LEGISLATIVO
DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE
SERVIZI DI RISTORAZIONE E CATERING A BORDO AEREO, NAVE, TRENO

NB: NON si tiene conto della nazionalità della nave, aeromobile o treno.

Esempi:

- Prestazione di ristorazione eseguita sul volo Venezia – Bruxelles; l'operazione si considera effettuata in Italia
- Prestazione di ristorazione eseguita sul volo Roma – New York, con scalo a Francoforte; la prestazione di ristorazione eseguita nel corso della tratta Roma – Francoforte si considera effettuata in Italia
- Prestazione di ristorazione eseguita sul volo Madrid – Milano: l'operazione si considera effettuata in Spagna;
- Prestazione di ristorazione eseguita sul volo Torino – Tunisi: l'operazione si considera effettuata in Italia se viene eseguita durante la permanenza del mezzo di trasporto sul territorio dello Stato (o acque territoriali, o spazio aereo nazionale)

**DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE
SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E
SIMILI, A BREVE TERMINE, DI MEZZI DI TRASPORTO**

L'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972, afferma che:

"In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

(...)

*e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, **a breve termine**, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità . Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato."*

CONCETTO DI BREVE TERMINE: *"... possesso o .. uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta giorni per i natanti".*

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE
**SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, A BREVE TERMINE,
DI MEZZI DI TRASPORTO**

Articolo 38 del Regolamento n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

"1. I "mezzi di trasporto" di cui all'articolo 56 e all'articolo 59, primo comma, lettera g), della direttiva 2006/112/CE comprendono i veicoli, motorizzati o no, e altri dispositivi e attrezzature concepiti per il **trasporto di persone, od oggetti da un luogo all'altro**, che possono essere tirati, trainati o spinti da veicoli e che sono generalmente concepiti ed effettivamente idonei ad essere utilizzati per il trasporto.

2. I mezzi di trasporto di cui al paragrafo 1 comprendono in particolare i seguenti veicoli:

- a) veicoli terrestri, quali automobili, motociclette, biciclette, tricicli e roulotte;
- b) rimorchi e semirimorchi;
- c) vagoni ferroviari;
- d) navi;
- e) aeromobili;
- f) veicoli concepiti specialmente per il trasporto di persone malate o ferite;
- g) trattori e altri veicoli agricoli;
- h) veicoli a propulsione meccanica o elettronica per persone disabili.

3. Non sono considerati mezzi di trasporto di cui al paragrafo 1 i veicoli immobilizzati in modo permanente e i container.

Risoluzione del 20/07/2009 n. 187 : sono mezzi di trasporto anche le **piattaforme aeree autocarrate e, di conseguenza, anche i **carrelli elevatori****

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, A BREVE TERMINE, DI MEZZI DI TRASPORTO

Articolo 39 del Regolamento n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

“1. Per l’applicazione dell’articolo 56 della direttiva 2006/112/CE la **durata del possesso o dell’uso ininterrotto di un mezzo di trasporto** oggetto di noleggio è determinata sulla base del contratto concluso fra le parti.

Il **contratto** costituisce una presunzione che può essere confutata con qualsiasi mezzo di fatto o di diritto che consenta di stabilire la durata effettiva del possesso o dell’uso ininterrotto.

Il superamento per **causa di forza maggiore** della durata contrattuale del noleggio a breve termine ai sensi dell’articolo 56 della direttiva 2006/112/CE non incide sulla determinazione della durata del possesso o dell’uso continuo del mezzo di trasporto.

2. Se il noleggio dello stesso mezzo di trasporto è coperto da **contratti consecutivi** conclusi fra le stesse parti, la durata è quella del possesso o dell’uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista.

Ai fini del primo comma un contratto e le sue proroghe sono considerati contratti consecutivi.

Tuttavia, la durata del o dei contratti a breve termine che precedono il contratto definito a lungo termine non è rimessa in questione, purché non sussista una pratica abusiva.

3. Salvo pratica abusiva, i contratti consecutivi tra le stesse parti relativi a mezzi di trasporto diversi non sono considerati, ai fini del paragrafo 2, come contratti consecutivi.”.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE

SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, A BREVE TERMINE, DI MEZZI DI TRASPORTO

ESEMPIO: Società con sede in Svizzera stipula contratti di noleggio a breve e a lungo termine di mezzi di trasporto con clienti italiani i quali li utilizzano in Italia.

NOLEGGIO A BREVE TERMINE

L'articolo 7-quater del Dpr n. 633/1972, afferma che:

"In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

(...)

*e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità . **Le medesime prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato.**"*

Clienti operatori economici italiani: "reverse charge"- emissione autofattura con Iva;

Clienti consumatori finali: la società svizzera deve nominare un rappresentante fiscale in Italia, al fine di applicare l'Iva italiana;

Volendo escludere la parte di utilizzo extra Ue occorre fornire la prova del luogo di utilizzo.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, A BREVE TERMINE, DI MEZZI DI TRASPORTO

NOLEGGIO A LUNGO TERMINE:

Clieni operatori economici: regola generale – Paese del committente - : “reverse charge” – emissione autofattura con Iva;

Clieni consumatori finali: la società svizzera deve nominare un rappresentante fiscale in Italia, al fine di applicare l’Iva italiana;

L’articolo 7-sexies del Dpr n. 633/1972, afferma che:

“1. In deroga a quanto stabilito dall’articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello Stato se rese a committenti non soggetti passivi:

- e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, quando il committente e' domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. **Le medesime prestazioni se rese ad un soggetto domiciliato e residente al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate;**

Volendo escludere la parte di utilizzo extra Ue occorre fornire la prova del luogo di utilizzo.

DEROGHE ALLA REGOLA GENERALE SERVIZI DI LOCAZIONE, ANCHE FINANZIARIA, NOLEGGIO E SIMILI, A BREVE TERMINE, DI MEZZI DI TRASPORTO

Al fine di individuare il luogo di utilizzo:

- Per i **mezzi di trasporto in generale** valgono i criteri fissati nella C.M. 12 dicembre 1981, n. 42/12/1587 (ribaditi dalla circolare 2 novembre 2005, n. 47/E);
- Per i **natanti** valgono i criteri fissati dalle Circolari 2 agosto 2001, n. 76/E e 7 giugno 2002, n. 49/E, superate, almeno in parte, dalla Risoluzione 11 ottobre 2007, n. 284/E; successivamente è stata emessa la Circolare n. 38/E del 22 luglio 2009; recentemente è stata emessa la Circolare n. 43 del 29 settembre 2011.

La **Circolare 12 dicembre 1981, n. 42**, afferma che: «Ad esempio, per quanto concerne l'uso dei mezzi di trasporto potrà essere rilevante redigere un apposito elenco in cui, per ciascun mezzo, siano riportati i dati riguardanti gli estremi del contratto di utilizzo, la durata, il relativo importo, nonché gli elementi di individuazione Relativamente all'elemento temporale, l'elenco di cui sopra dovrebbe contenere la specifica della destinazione e della durata di utilizzazione del bene o del mezzo sul territorio nazionale nell'accezione giuridica che ad esso viene data dalla normativa nazionale regolante lo specifico settore de trasporti.».

SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, ETC.

NUOVE REGOLE DAL 1° GENNAIO 2011

L'articolo 7-quinquies del Dpr n. 633/1972, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2011, afferma che:

“1. **In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1:**

- a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti **rese a committenti non soggetti passivi**, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte. La disposizione del periodo precedente si applica anche alle **prestazioni di servizi per l'accesso** alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie;
- b) le **prestazioni di servizi per l'accesso** a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, **nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi** si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse.».

SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, ETC.

NUOVE REGOLE DAL 1° GENNAIO 2011

A partire dal 1° gennaio 2011 occorre distinguere tra 2 situazioni:

1) Prestazioni eseguite nei confronti di operatori economici (B2B):

- **Servizi relativi alle attività:** servizi generici - articolo 7-ter - Paese del committente;
- **Servizi per l'accesso alle manifestazioni:** servizi in deroga – articolo 7-quinquies – Paese di materiale svolgimento delle manifestazioni;

2) Prestazioni eseguite nei confronti di consumatori finali (B2C) (ad esempio, enti non commerciali “puri”, privi di numero identificativo Iva):

- **Servizi relativi alle attività e servizi per l'accesso:** servizi in deroga – articolo 7-quinquies – Paese di materiale svolgimento delle manifestazioni;

SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, ETC.

SERVIZI RELATIVI ALL'ACCESSO

Articolo 32 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

- “1. I servizi relativi all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE, comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali **consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo**, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica.
2. Il paragrafo 1 si applica, in particolare, a quanto segue:
- a) il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, spettacoli di circo, **fiere**, parchi di divertimento, concerti, mostre nonché ad altre manifestazioni culturali affini;
 - b) il diritto d'accesso a manifestazioni sportive quali partite o competizioni;
 - c) **il diritto d'accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari.**
3. Non rientra nel paragrafo 1 l'utilizzazione di impianti, quali sale di ginnastica o di altro tipo, in cambio del pagamento di una quota d'iscrizione.”.

SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, ETC.

SERVIZI ACCESSORI ALL'ACCESSO

Articolo 32 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

“I servizi accessori di cui all’articolo 53 della direttiva 2006/112/CE comprendono i servizi in relazione diretta con l’accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini forniti separatamente alla persona che assiste a una manifestazione, dietro un corrispettivo.

Tali servizi accessori comprendono in particolare l’utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari ma non comprendono i semplici servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti.”.

SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, ETC.

nozione di “servizi accessori”

La **Circolare n. 37/E** a p. 29 afferma che:

“..... si deve ritenere che **il concetto di accessorietà nell’ambito dei servizi culturali, scientifici e simili** (si veda, al riguardo, l’articolo 33 del regolamento) debba essere inteso, con riferimento al profilo soggettivo dell’operazione, in senso più ampio rispetto a quanto in precedenza previsto. In sostanza, al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria rispetto a quella principale, pur restando confermata la necessaria strumentalità della prima rispetto alla seconda, è opportuno prescindere dall’identità dei soggetti coinvolti nell’operazione principale e in quella accessoria: come affermato dalla Corte di Giustizia, piuttosto, debbono essere considerate accessorie ad un’attività artistica, scientifica o affine tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, **rappresentano un presupposto necessario della realizzazione dell’attività principale**, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi (sentenze C-327/94 del 26 settembre 1996 e C-114/05 del 9 marzo 2006).”

SERVIZI FIERISTICI

Sentenza "Gillan Beach" – Sentenza 2 marzo 2006, causa C-114/05

La Corte di Giustizia Ue in tale sentenza ha sostenuto che la prestazione globale fornita dall'organizzatore di una fiera o di un salone a favore dei singoli espositori è da collocare nell'ambito delle prestazioni "affini" a quelle, artistiche, etc,

Tale qualificazione trova fondamento non tanto nella natura artistica dell'attività svolta dal soggetto organizzatore (la quale non ha evidentemente tali caratteristiche), quanto nelle seguenti circostanze:

- prestazione complessa;
- fornita ad una pluralità di destinatari;
- in occasione di una specifica manifestazione;
- in un luogo preciso.

Elementi che caratterizzano, normalmente, le manifestazioni artistiche, sportive, ricreative, ecc.

Sotto il profilo della territorialità, secondo la normativa in allora in vigore, la prestazione in argomento si considerava eseguita nel Paese di svolgimento della manifestazione.

SERVIZI FIERISTICI

Messa a disposizione di stand

Sentenza Corte Giustizia Ue del 27 novembre 2011, causa C-530/09

Secondo la Corte di Giustizia Ue, per individuare il luogo di tassazione Iva e, quindi, lo Stato in cui devono essere tassati tali servizi, occorre riferirsi alle regole che riguardano: 1) le prestazioni pubblicitarie; 2) il luogo di materiale esecuzione di una manifestazione fieristica; 3) le locazioni di beni mobili, diversi dai mezzi di trasporto. Non si può mai ricollegare tali servizi ad un bene immobile, come sostenuto dalla Germania che assoggetta ad imposta locale tali prestazioni, in occasione di fiere o manifestazioni organizzate sul proprio territorio.

La Corte afferma che:

- 1) se lo stand viene concepito o utilizzato per esporre i prodotti per fini pubblicitari al di fuori di una fiera o manifestazione, segue le regole della pubblicità (tassazione nel Paese del committente soggetto passivo d'imposta in ogni caso sia prima che dopo il 2010);
- 2) se è messo a disposizione solo per una determinata fiera o esposizione, segue le regole delle manifestazioni (tassazione nel Paese ove si svolge la fiera fino al 2010, dal 2011 nel Paese del committente se soggetto passivo d'imposta);
- 3) se lo stand è utilizzato in occasione di più fiere o esposizioni che si sono svolte in Stati membri diversi, vale dal 2010 la regola standard di tassazione nel Paese del committente se soggetto passivo d'imposta, prima del 2010, invece, valeva in molti Paesi (tra cui l'Italia) il luogo dell'utilizzo (tassazione ove il bene era messo a disposizione del cliente).

SERVIZI FIERISTICI

Nozione di servizi relativi a “fiere ed esposizioni”

La **Circolare n. 37/E** considera i **servizi fieristici** quali **servizi generici**; essa a p. 28 afferma che:

“Per quanto riguarda, in particolare, la nozione di *“fiere ed esposizioni”* si deve intendere che rientrano in tale ambito:

- le prestazioni di servizio rese dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento;
- le prestazioni di servizi resi dai soggetti organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- le prestazioni di servizio che siano in modo diretto connesse all'allestimento degli *stand fieristici* (compresa, ad esempio, la predisposizione degli impianti elettrici o idraulici nell'ambito dello stand espositivo), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera. “.

SERVIZI FIERISTICI

NORME E TRIBUTI

Il Sole-24 Ore - 2013-04-20 - Pag. 23

[Vedi ritaglio giornale »](#)

Le risposte ai temi dei lettori. Per i servizi resi all'estero a un'impresa nazionale fattura con imposta italiana

Fiere, l'Iva è «territoriale»

Il tributo deve essere assolto dal committente in reverse charge

Testo

Suggeriti

Matteo Mantovani
Benedetto Santacroce

SERVIZI FIERISTICI

I servizi direttamente afferenti la manifestazione fieristica - come ad esempio, le prestazioni connesse allo stand espositivo - nell'ambito dei rapporti fra soggetti passivi (business to business) sono territorialmente rilevanti nel luogo del committente, in applicazione della regola generale prevista per i servizi generici all'articolo 7-ter, lettera a) del Dpr 633/1972. Prima del 1° gennaio 2011, invece, valeva la regola del luogo di svolgimento, che è rimasta in vigore nei rapporti con i privati e, indipendentemente dallo status del committente, per i servizi connessi all'accesso alle manifestazioni in oggetto - come, ad esempio, i biglietti di ingresso - ivi comprese le prestazioni accessorie - quali l'uso di spogliatoi o guardaroba. Per quanto attiene la nozione di servizi inerenti fiere ed esposizioni, la circolare 37/E/2011 ha precisato che vanno considerati tali le prestazioni rese : dagli enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento; dagli organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo (questo sembrerebbe il nostro caso); che siano in modo diretto connesse all'allestimento degli stand fieristici (ad esempio la predisposizione degli impianti elettrici), i committenti delle quali siano le società che partecipano alla fiera. Quindi, i servizi riconducibili a una di queste categorie vanno localizzati in base alla regola generale del luogo committente, sicché se quest'ultimo è stabilito in Italia la prestazione è ivi territorialmente rilevante. L'imposta va assolta in reverse charge dall'operatore nazionale in applicazione dell'articolo 17, comma 2 del Dpr 633/1972

SERVIZI FIERISTICI

. Quanto alle modalità tecniche di adempimento dell'Iva, dipende da dove è insediato il prestatore: nel caso di stabilimento nell'Ue, occorre integrare la fattura del soggetto in questione e successivamente registrarla in base agli articoli 46 e 47 Dl 331/93 (di recente modificato dalla legge di stabilità 2013 con effetti dal 1° gennaio di quest'anno); nel caso di stabilimento fuori Ue, occorre provvedere all'emissione dell'autofattura. In merito al momento di effettuazione dell'operazione va considerato che i servizi generici resi da soggetti non residenti, in deroga alle regole ordinarie, si considerano effettuati alla data di ultimazione (articolo 6, comma 6 Dpr 633/1972), mentre non assume alcun rilievo la (eventuale) fatturazione anticipata della operazione. Se invece dovessero essere pagati degli acconti, la prestazione si considera effettuata fino a concorrenza dell'importo corrisposto. Se la fattura è denominata in valuta estera, la base imponibile si calcola secondo il cambio del giorno di effettuazione dell'operazione o, in mancanza di tale indicazione in fattura, del giorno di emissione della stessa.

Il quesito va contestualizzato nel delineato scenario normativo e alla luce di quanto si è esposto la soluzione adottata dal lettore non sembra corretta. La prestazione fieristica è resa da un soggetto (l'ente fieristico) non stabilito in Italia (ma in Svizzera) a favore dell'operatore nazionale, sicché il servizio, in quanto prestazione generica, è territorialmente rilevante in Italia ed ivi imponibile. L'Iva deve essere assolta dal committente in reverse charge mediante autofattura (trattandosi di prestatore extra-Ue) che deve riportare la dicitura "autofatturazione", da emettere entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione in oggetto, utilizzando il tasso di cambio vigente alla data di ultimazione della stessa. Il documento va registrato nei registri sia a debito che a credito ("doppia registrazione").

SERVIZI FIERISTICI

Germania

L'Amministrazione finanziaria tedesca adotta la seguente impostazione:

- Messa a disposizione dello spazio espositivo + almeno 3 servizi accessori: nei rapporti B2B servizio generico; regola del Paese del committente;
- In caso contrario: applicazione delle regole specifiche riferite a ciascun servizio reso.

SERVIZI FIERISTICI

Germania

Documento "VAT guide to exhibition services in Germany"

- Le direttive fissano i criteri di comportamento che devono essere recepiti dai singoli Paesi membri;
- Il processo di recepimento spesso ingenera diversità di trattamento;
- Non sempre le direttive sono "sufficientemente chiare e precise" da poter trovare applicazione immediata in sostituzione di quanto previsto dalla normativa del Paese membro interessato;
- E' necessario che l'Unione Europea, a completamento di quanto già affermato dalla Corte di Giustizia nelle sue sentenze, detti criteri interpretativi riguardo alla precisa definizione di servizi fieristici.

SERVIZI FIERISTICI

Germania

Documento "VAT guide to exhibition services in Germany"

La normativa / prassi tedesca, riguardo alle fiere, distingue tra tre tipologie di prestazioni:

- **Messa a disposizione degli spazi espositivi da soli o con servizi ausiliari:**
 - spazi espositivi + almeno 3 servizi ausiliari: SERVIZIO GENERICO (applicazione dell'Iva nel Paese del committente);
 - spazi espositivi con meno di 3 servizi ausiliari: SERVIZIO RELATIVO A BENI IMMOBILI (applicazione dell'Iva tedesca);
- **Fornitura di soli servizi ausiliari:** ogni servizio deve essere trattato separatamente con le regole sue proprie;
- **Servizio di accesso alla fiera:** applicazione dell'Iva tedesca.

SERVIZI FIERISTICI

Germania

http://www.buchmesse.de/en/fbf/registration/terms_of_payment/

[Internationals save VAT](#) [Credit Card](#) [Bank Transfer](#) [Online](#)

International exhibitors can save on German VAT

In future, in certain circumstances, the Frankfurt Book Fair can issue tax-free invoices to our exhibitors from outside Germany. Changes in German tax law applying to VAT for trade fair services, which came into effect on 1 January 2011, mean that recipients of services based outside Germany may receive invoices that do not include VAT, provided they submit evidence of the nature of their business in good time for us to assess.

Exhibitors based in EU member states can enter their VAT number (sales tax ID number) on their registration form. If you did not do this, please use the tax status disclosure form below to send us the information now. After the appropriate checks, we will then send you our invoices without VAT.

For exhibitors from non-EU countries we require evidence of the nature of your business issued by the relevant authority. Ideally you should submit this together with your registration, or you can send it soon after to  VAT@book-fair.com, together with the tax status disclosure form below. If we already received these documents from you for assessment last year, we will now send you your invoices accordingly. If your address and company registration remain unchanged, you do not need to re-submit this information.

 [Tax status disclosure form](#)

SERVIZI FIERISTICI

Germania

http://www.buchmesse.de/en/fbf/registration/terms_of_payment/



9–13 October 2013
**FRANKFURTER
BUCHMESSE**
Guest of Honour Brazil

DISCLOSURE OF TAX STATUS

Please submit this by fax at the same time as you register: +49 (0) 69 2102-46185

or by e-mail to: VAT@book-fair.com

The German Sales Tax legislation (UStG) as amended on 1 January 2011 provides VAT-exempted invoicing of the relevant fair-related services for non-domestic recipients. We are required to collect the information listed below and ensure the storage of the relevant evidence data. Please complete and sign this document and submit it with your registration as exhibitor or co-exhibitor, using the following fax number: +49 (0) 69 2102-46185. If we have not received the requested information before issuing our first invoice, invoices will be sent including VAT.

SERVIZI FIERISTICI

Gran Bretagna

The screenshot shows the HM Revenue & Customs website. At the top left is the HM Revenue & Customs logo. To its right is a navigation menu with links for Home, Contact us, About us, Jobs, Accessibility, Feedback, and Help. Below the menu is a search bar with a 'Search' button and a 'Tax agents & advisers' button. In the center, there are three large buttons: 'individuals & employees', 'employers', and 'businesses & corporations'. On the left side, there is a 'VAT Briefs' section with a list of 'Areas of the library' including Capital Gains Tax, Charities, Company Tax, Customs Duty, Excise Duty, Income Tax, Inheritance Tax, and Insurance Premium Tax. The main content area shows a breadcrumb trail: 'You are here: Home > The Library > Publications > Revenue & Customs Briefs > VAT Briefs > Brief 52/10'. The title of the page is 'Revenue & Customs Brief 52/10' and the main heading is 'Changes to VAT in January 2011'. The text states: 'This brief reminds businesses of two VAT changes that will take place in January 2011. These are:'. A bulleted list follows: '• increase in the standard rate of VAT from 17.5 per cent to 20 per cent on 4 January 2011' and '• changes to the place of supply rules for cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities supplied to relevant business customers on 1 January 2011.'. On the right side, there are sections for 'Tools' (Find a form), 'See also' (About us, What's new, Feedback), and a 'Feedback' button.

HM Revenue & Customs

Home Contact us About us Jobs Accessibility Feedback Help

Search Tax agents & advisers

individuals & employees employers businesses & corporations

VAT Briefs

Areas of the library:

- Capital Gains Tax
- Charities
- Company Tax
- Customs Duty
- Excise Duty
- Income Tax
- Inheritance Tax
- Insurance Premium Tax

You are here: Home > The Library > Publications > Revenue & Customs Briefs > VAT Briefs > Brief 52/10

Revenue & Customs Brief 52/10

Changes to VAT in January 2011

This brief reminds businesses of two VAT changes that will take place in January 2011. These are:

- increase in the standard rate of VAT from 17.5 per cent to 20 per cent on 4 January 2011
- changes to the place of supply rules for cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities supplied to relevant business customers on 1 January 2011.

Tools

Find a form

See also

About us
What's new
Feedback

SERVIZI FIERISTICI

Gran Bretagna

2. Changes to the place of supply rules for cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment or similar activities supplied to relevant business customers

From 1 January 2011, as part of the changes to the cross border VAT rules (agreed at EU level in 2009), most business to business (B2B) supplies of cultural, artistic, sporting, scientific, educational, entertainment and similar services will be taxed where the customer is established, under the B2B general place of supply rule. However, supplies of admission to cultural, artistic, sporting, scientific, educational and entertainment events, and services ancillary to admissions (such as cloakrooms) will remain taxable where the event takes place. Business to consumer supplies (B2C) will be unaffected.

Admission will cover any payment that gives the right to attend an event even if it is covered by a season ticket or subscription. This includes payment to attend conferences, exhibitions and seminars even if they are of an educational nature. In-house events will fall within this rule as well as those open to the general public. Guidance on the place of supply rules can be found in VAT Notice 741A Place of supply of services on our website, go to www.hmrc.gov.uk

FIERE

Gran Bretagna



Critchleys
Greyfriars Court, Paradise Square, Oxford, OX1 1BE

Tel: 01865 261100 Fax: 01865 261201
www.critchleys.co.uk Email: info@critchleys.co.uk

VAT changes 1 January 2011 **Admission charges to European conferences, exhibitions, and events**

What are the issues?

Businesses will need to consider the impact of the changes on a country-by-country basis. For example, HMRC has stated that the normal tax point rules will apply in the UK, whereas other countries may treat any payments for events which take place in 2011 as subject to the 2011 rules, regardless of the invoice or payment date. Further, some territories will allow a customer to account for the VAT, some will not. A training supplier belonging outside the UK will not have to register for UK VAT nor charge VAT on UK training courses supplied to a UK VAT registered customer. The UK customer will have to account for VAT under the reverse charge.

Businesses will need to identify the correct VAT treatment of the particular services they supply. For example, land-related services (such as room hire or granting of exhibition space) are not affected by these changes and will continue to be taxed (or exempted) in the country where the land is. So businesses need to be clear on whether, say, charges are for the right to attend an exhibition or the right to occupy a stand at the exhibition. Businesses must then account for VAT correctly, and report any B2B services falling under the basic rule on EC Sales Lists. This will also mean identifying whether customers are businesses or consumers and in the former case obtaining their VAT numbers.

Businesses receiving cultural, artistic, sporting, scientific, educational and entertainment services; other than admissions; from a supplier in a different country, will need to account for the VAT under the reverse charge.

FIERE

FRANCIA

APPLICATION OF NATIONAL FRENCH LAW

The French tax administration has outlined the new rules in the Bulletin Officiel des Impôts 3A-2-11 of the 5th April 2011.

This bulletin particularly specifies the tax regime applicable to services provided to exhibitors in the context of exhibitions and congresses. Two types of services are to be distinguished:

- **Complex services** which are taxable in the country of the taxable person. It is the implementation of the general rule (B2B) for which the tax is due by the registered buyer and for which an ESL (European Sales List) is to be filed. A complex service is described as “a range of complex services provided by the organiser to the exhibitor for a global price” which must be considered as “a unique service comprised of different elements which cannot be separated”
- **Isolated services**, in particular stand rental, which is taxable where the immovable property is situated. Consequently, if “the disposal of a stand constitutes the predominant element, the service is taxed where the immovable property is situated”. Even if additional services are ordered “a la carte” and invoiced as extras by the organiser.

As from the 1st of January 2011, stand rental is taxed where the immovable property is situated (exhibition grounds, congress centre etc.). In 2010 this rental was taxed in the place where the event was held.

In reality, to the surprise of most organisers operating on French territory, stand rental remains taxable in France and does not follow the general B2B rule. As for the services considered “complex”, their definition already poses a problem for practical implementation.

It would seem that the UK and Germany have also implemented this application on a national level. Precision by the Commission seems imperative for uniform application of the EU rules.

FIERE FRANCIA

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS 3 A-2-11 N° 29 DU 5 AVRIL 2011
<http://doc.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html>

B. PRESTATIONS FOURNIES AUX EXPOSANT

32. Par exposants, il convient d'entendre les personnes qui présentent leurs produits ou services notamment sur un stand.
33. De manière générale, en sus de la mise à disposition d'un espace réservé, l'organisateur de ce type de manifestation est susceptible de fournir aux exposants diverses prestations allant de l'aménagement et habillage du stand à la fourniture de moyens de communication, de fluides, en passant par l'accueil par des hôtes, des services de traduction, de restauration, de surveillance des lieux, de publicité, divers services de marketing, de référencement des exposants dans le catalogue de l'exposition ou sur tout type de support, de prise de rendez-vous, de mise à disposition de lieux de réunion.
34. A cet égard, il ressort d'une décision de la Cour de justice des Communautés européennes rendue dans le cadre juridique antérieur au 1^{er} janvier 2011 que **l'ensemble complexe de services fournis par l'organisateur d'un salon à un exposant pour un prix global doit être considéré comme une prestation unique dont les diverses composantes ne peuvent être scindées**. A cet égard, le fait que chacun des différents éléments d'une opération donne lieu, sur la facture, le contrat ou tout autre document, à une valorisation ne signifie pas nécessairement que l'on est en présence d'une opération composée de prestations distinctes. Dans le cadre juridique antérieur au 1^{er} janvier 2011, cette analyse conduisait à situer cette prestation complexe au lieu où la manifestation avait lieu.

FIERE

FRANCIA

35. A compter du 1^{er} janvier 2011, si cette qualification conduit à maintenir le lieu de taxation de cette prestation unique en France sur le fondement du a du 5° de l'article 259 A lorsque la manifestation s'y déroule et que le preneur n'est pas assujetti, elle emporte en revanche un rattachement différent lorsqu'elle est fournie à un preneur assujetti dès lors que cette prestation unique ne peut être considérée comme ayant pour objet de donner accès à la manifestation. En effet, quand bien même un des éléments composant cette prestation complexe comporterait l'octroi d'un certain nombre de droits d'accès à la manifestation pour les besoins du personnel de l'exposant ou de ses invités, cet élément ne peut être considéré comme l'élément prédominant et emporter la qualification de l'opération globale comme relevant du 5° bis de l'article 259 A.
36. Dès lors que ce service ne peut être rattaché à une autre exception au principe général de taxation au lieu d'établissement du preneur assujetti, cette prestation unique dont l'élément déterminant pour le preneur, considéré comme un consommateur moyen, est la possibilité qui lui est fournie par l'organisateur de la manifestation, de présenter son offre au public, est située au lieu du preneur assujetti conformément au principe posé à l'article 259-1°.

FIERE FRANCIA

A. PRESTATIONS SE RATTACHANT A UN IMMEUBLE

37.L'article 259 A-2° prévoit que les prestations se rattachant à un immeuble situé en France sont imposables en France (cf. § 54 à 67 du BOI 3 A-1-10 du 4 janvier 2010).

38.A cet égard, il est rappelé que la jurisprudence de la Cour de justice indique que seuls les services présentant un lien suffisamment étroit avec un immeuble peuvent être considérés comme se rattachant à un immeuble au sens de l'article 47 de la directive TVA. Le juge communautaire précise en effet qu'« il serait contraire à l'économie de l'article 9, paragraphe 2, sous a) de la sixième directive (devenu article 47 de la directive TVA), de faire entrer dans le champ d'application de cette règle spéciale toute prestation de services pour peu qu'elle présente un lien, même très ténu, avec un bien immeuble, un grand nombre de services se rattachant d'une manière ou d'une autre à un bien immeuble »²².

39.Au regard de ces critères, et les manifestations étant généralement organisées dans l'enceinte d'immeubles spécialement conçus pour les accueillir (parcs des expositions, centres de congrès notamment) les précisions suivantes peuvent être apportées.

40.La location par le propriétaire du site à l'organisateur de la manifestation de l'immeuble pour la durée nécessaire à son organisation constitue une prestation consistant à octroyer un droit d'utilisation d'un bien immeuble relevant des dispositions de l'article 259 A-2°.

Ainsi, lorsque le propriétaire du site octroie directement à l'exposant un droit d'utilisation sur l'immeuble ou une partie de l'immeuble, la prestation doit être imposée au lieu de l'immeuble sauf à constituer un élément d'une prestation globale unique dont la mise à disposition de l'immeuble n'est pas l'élément prédominant.

FIERE

FRANCIA

41.Lorsque l'organisateur auquel il a été consenti un droit d'utilisation fournit aux exposants une prestation complexe unique, le lien avec l'immeuble n'est en principe pas suffisamment étroit pour justifier un rattachement au lieu de sa situation et la prestation unique complexe dont l'élément prédominant est présumé être la possibilité pour l'exposant de présenter son offre au public relève du principe général de taxation au lieu d'établissement du preneur assujéti.

42.Cependant, lorsque le contrat conclu entre l'organisateur et l'exposant porte sur un nombre restreint de services dont il est établi que la mise à disposition d'espace constitue l'élément prédominant, la prestation est taxable au lieu de l'immeuble. A cet égard, il convient de s'attacher au contenu objectif des relations contractuelles qui engagent les parties.

Exemple : l'organisateur propose « à la carte » à l'exposant, outre la location d'un emplacement dans l'enceinte de l'ensemble immobilier accueillant la manifestation, un ensemble de services visés au **33** ci-dessus, chaque option faisant l'objet d'une tarification individualisée. Les options choisies par l'exposant ne permettent pas de qualifier la simple addition de ces services comme une opération complexe. Chaque option doit donc suivre les règles de TVA qui lui sont propres au regard de la nature de la prestation.

Il en va différemment si l'organisateur propose au choix de l'exposant des formules à prix forfaitaires. Ainsi, une première formule ne comprend qu'une prestation de location de stand : elle s'analyse comme telle. Et une seconde formule inclut un ensemble d'éléments comprenant la location de stand, la personnalisation du stand, la mise à disposition de personnel, et divers services de marketing : conformément aux commentaires précédents, cette seconde formule s'analyse comme une prestation complexe couverte par les dispositions de l'article 259-1°.

SFILATE DI MODA

FRANCIA

B. PRESTATIONS DE PUBLICITE

43. Une opération constitue une prestation de publicité lorsqu'elle a pour objet de transmettre un message destiné à informer le public de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service, dans le but d'en augmenter les ventes, ou qui fait indéniablement partie d'une campagne publicitaire²³. Ces prestations réalisées entre assujettis relèvent de l'article 259-1° du CGI et sont par conséquent taxables en France lorsque le preneur y est établi²⁴.

Il en est ainsi de l'organisation de manifestations diverses de relations publiques telles que cocktail, conférence de presse, séminaire.

Exemple : une société de prêt-à-porter souhaitant développer ses débouchés organise à cette fin un défilé de mode pour présenter ses collections auquel elle invite des distributeurs potentiels de ses produits. L'organisation de cette manifestation s'inscrit dans une démarche promotionnelle et constitue une prestation de publicité.

FIERE

Risvolti per l'impresa italiana

SERVIZI ACQUISTATI

FIERE IN ALTRI PAESI UE

- Acquisto di pacchetto fieristico presso il soggetto organizzatore da parte della singola impresa espositrice: SERVIZIO GENERICO
- Acquisto di servizi singoli:
 - Spazio espositivo
 - Energia elettrica, telefono, fax, etc.
 - Allestimento stand
 - Locazione tavoli, sedie, etc.
 - Pulizia dello stand
 - Etc.

In alcuni Paesi Ue vengono applicate le regole previste per i singoli servizi; su alcuni di essi viene applicata l'Iva del Paese interessato; ai fini dell'Iva italiana è da ritenere che si tratti comunque di SERVIZI GENERICI; occorre integrare la base imponibile con Iva; possibilità di chiedere il rimborso dell'Iva estera.

FIERE

Risvolti per l'impresa italiana

SERVIZI ACQUISTATI

FIERE IN PAESI EXTRA UE

Nei Paesi dov'è in vigore un'imposta del tipo Iva (un centinaio di Paesi) è possibile che sui servizi fieristici (o su alcuni di essi) venga applicata l'Iva.

L'impresa italiana:

- Se si tratta di Paese dove è possibile chiedere il rimborso dell'Iva (Israele, Norvegia e Svizzera), emette autofattura con Iva con riferimento alla base imponibile delle fatture estere e chiede il rimborso dell'Iva;
- Se si tratta di Paese dove non è possibile chiedere il rimborso dell'Iva emette autofattura con Iva con riferimento al totale fattura.

FIERE

Risvolti per l'impresa italiana

SERVIZI RESI

FIERE SVOLTE IN ITALIA

Sono considerati SERVIZI GENERICI:

- le prestazioni di servizio rese dagli Enti fiera titolari degli spazi espositivi a favore dei soggetti che organizzano l'evento
- le prestazioni di servizi resi dai soggetti organizzatori alle imprese ed ai soggetti che partecipano all'evento espositivo;
- le prestazioni di servizio che siano in modo diretto connesse all'allestimento degli *stand fieristici*.

FIERE SVOLTE ALL'ESTERO

- Secondo il pensiero dell'Agenzia delle Entrate e secondo le sentenze della Corte di Giustizia il servizio di allestimento stand è considerato un SERVIZIO GENERICO.

FIERE E SERVIZI COLLEGATI

Risoluzione n. 367 del 3 ottobre 2008

NB: la Risoluzione che segue è superata dalle nuove regole del 2011; tuttavia la stessa è ancora utile a chiarire quale debba essere il trattamento delle operazioni di carattere accessorio. Deve comunque essere tenuto presente che anche il concetto di accessorietà ha formato oggetto di un nuovo criterio interpretativo da parte dell' Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 37/E del 29 luglio 2011.

Risoluzione del 03/10/2008 n. 367 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Interpello articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 - Articolo 7, comma 4, lettera b) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Sintesi: I servizi connessi all'organizzazione di eventi medico - scientifici resi dalla società organizzatrice in un altro Stato membro non sono da considerare territorialmente rilevanti in Italia. Lo diventano se i servizi vengono resi alla propria clientela in concomitanza con manifestazioni organizzate da altri soggetti.

Testo:

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 7 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e' stato posto il seguente QUESITO La società istante svolge principalmente l'attività di organizzazione di congressi, convention, riunioni, corsi di aggiornamento e formazione del personale, con riferimento a tematiche di carattere medico-scientifico. Nell'ambito della predetta attività, la società sta valutando l'opportunità di procedere all'organizzazione di tali eventi anche in Paesi dell'Unione Europea.

A tale scopo, essa si identificherà direttamente ai fini IVA nei vari Paesi della UE fornendo ai clienti (società scientifiche, farmaceutiche e personale medico) le seguenti tipologie di servizi:

1. "pacchetti" composti da vari servizi tra cui:
 - a) "quota iscrizione congresso", che comprende l'accesso alla sessione scientifica del congresso, il kit congressuale, il libro degli abstracts, la colazione di lavoro, il coffee break, il cocktail di benvenuto, l'accesso alla mostra ed in alcuni casi la cena di gala e vari intrattenimenti;
 - b) "sponsor simposio", che comprende l'uso della sala, impianti tecnici, eventuale traduzione simultanea, allestimenti ed arredi, esposizione logo azienda sponsor, coffee break, colazioni di lavoro ed hostess;
 - c) "mostra", che comprende il noleggio dello spazio espositivo allestito in occasione del convegno ove il richiedente può collocare il proprio stand, nonché altri servizi generali, quali pulizie, allacciamento energia o specifici, a richiesta del cliente, accessori al noleggio dello stand (allestimenti, noleggio piante etc.);

FIERE E SERVIZI COLLEGATI

Risoluzione n. 367 del 3 ottobre 2008

2. "altri servizi" che consistono nella fornitura ai propri clienti di varie prestazioni direttamente o indirettamente collegate alla manifestazione principale tra cui:

- a) albergo per relatori del congresso o per personalità ospiti, anche su sponsorizzazione di aziende;
- b) albergo per soggetti partecipanti esterni (persone fisiche) che abbiano fatto richiesta di partecipare al congresso;
- c) ristorazione a favore di aziende che richiedono colazioni di lavoro e cene per i propri ospiti;
- d) interpretariato richiesto dalle aziende per le proprie riunioni;
- e) guida per tour da effettuare in occasione dei lavori congressuali;
- f) hostess sia in sede congressuale che fuori sede per colazioni o cene di lavoro;
- g) pubblicità su borse, penne, badge etc. richieste dalle singole aziende.

Tutti i citati servizi vengono resi in occasione di manifestazioni specifiche organizzate direttamente dalla società istante in luoghi e tempi ben individuati. In alcuni casi, tuttavia, i servizi specifici di cui al punto 2 verrebbero resi alla propria clientela in concomitanza con manifestazioni organizzate da altri soggetti.

FIERE E SERVIZI COLLEGATI

Risoluzione n. 367 del 3 ottobre 2008

SOLUZIONE INTERPRETATIVA DEL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che le prestazioni di servizi di cui ai suddetti punti 1 e 2, cioè quelle a pacchetto ed i servizi specifici relative a manifestazioni organizzate dalla stessa nell'ambito di un Paese comunitario, debbano essere ricondotte alle prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili. Pertanto, ai sensi dell'articolo 7, quarto comma, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972, i citati servizi sarebbero da assoggettare ad IVA nello Stato membro in cui vengono effettuati e non in quello dove ha sede il prestatore del servizio. Per gli stessi motivi l'istante ritiene, inoltre, che le predette prestazioni di servizi, rese alla propria clientela in concomitanza di manifestazioni organizzate da altri soggetti al di fuori del territorio nazionale, sarebbero da escludere, per difetto del requisito di territorialità, ai sensi del citato articolo 7, comma 4, lettera b), del D.P.R. n. 633 del 1972, dall'applicazione dell'IVA in Italia, essendo indubbio il collegamento funzionale e di completamento di tali prestazioni con le manifestazioni in oggetto. A supporto di tale soluzione interpretativa l'istante richiama l'articolo 9, comma 2, lettera c) della VI Direttiva CEE del 17 maggio 1977, n. 388 (attuale articolo 52 della Direttiva CE del 28 novembre 2006, n. 112).

FIERE E SERVIZI COLLEGATI

Risoluzione n. 367 del 3 ottobre 2008

PARERE DELLA DIREZIONE

L'articolo 7, quarto comma, lettera b) del D.P.R. n. 633 del 1972 prevede che le prestazioni di servizi culturali, scientifici, artistici, didattici, sportivi, ricreativi e simili si considerano effettuate nel territorio dello Stato se eseguite nel territorio medesimo. La norma nazionale riprende la disposizione dell'articolo 52 lettera a) della Direttiva CE del 28 novembre 2006 n. 112, relativa al sistema comune IVA, ai sensi del quale la rilevanza territoriale delle prestazioni relative ad "attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, d'insegnamento, ricreative o affini, ivi comprese quelle degli organizzatori di dette attività nonché, eventualmente, le prestazioni di servizi accessorie a tali attività" va individuata nel luogo in cui la prestazione è materialmente eseguita. Con risoluzione n. 131 del 13 novembre 2006 è stato precisato che le somme percepite da una società organizzatrice di una conferenza in altro Stato membro, a fronte della distribuzione di materiale didattico, dell'erogazione della cena sociale, del coffee break, etc. vanno riferite "ad eventi strettamente connessi con lo svolgimento della ... conferenza" e, come tali, da considerarsi relative "ad un evento di natura culturale, territorialmente rilevante nel luogo di materiale esecuzione (art. 7, quarto comma, lett. b del D.P.R. n. 633 del 1972)".

Ciò posto, nel caso in cui sia la società istante ad organizzare l'evento in altro Stato membro, i servizi da essa offerti non saranno da considerare, ai fini IVA, territorialmente rilevanti in Italia e come tali andranno considerati fuori dal campo di applicazione dell'imposta.

FIERE E SERVIZI COLLEGATI

Risoluzione n. 367 del 3 ottobre 2008

Per quanto riguarda, invece, i servizi indicati sub 2, che la società intenderebbe prestare, in altro Stato membro, in occasione di eventi scientifico-culturali organizzati da terzi, si rileva che gli stessi, pur se forniti in occasione e in ragione dell'evento cui si riferiscono, non possono considerarsi rientranti tra le prestazioni di cui all'art. 7, quarto comma, lett. b) (prestazioni scientifiche, culturali, ecc.), in quanto resi da soggetto terzo (la società istante), rispetto all'organizzatore del convegno, congresso e simili, per cui si presentano come prestazioni aggiuntive (albergo ai relatori del Congresso ed ai partecipanti, ristorazione etc.) che vengono offerte ai partecipanti e che non sono strettamente indispensabili alla partecipazione all'evento. In particolare, nella prospettata fattispecie viene meno anche il nesso di accessorietà, di cui all'articolo 12 del DPR n. 633 del 1972, in quanto la prestazione principale (evento scientifico-culturale) viene posta in essere da soggetto diverso dalla società istante che rende le altre prestazioni in discorso. Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 216 del 4 luglio 2002, "affinché un'operazione possa definirsi "accessoria" e' necessario: - che vi sia un'operazione principale, cui collegarsi, al fine di integrarla, completarla o renderla possibile; - che avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale; - che venga effettuata direttamente dal cedente o prestatore dell'operazione principale, ovvero da altri soggetti, ma per suo conto ed a sue spese."

FIERE E SERVIZI COLLEGATI

Risoluzione n. 367 del 3 ottobre 2008

Nel caso prospettato dalla società istante, anche se va riconosciuta la riferibilità delle prestazioni rese all'operazione principale (cfr. Agenzia delle Entrate Ris. n. 131 del 13 novembre 2006), si deve rilevare la carenza del presupposto soggettivo, in ragione della differenza dei soggetti contraenti, per cui va esclusa la natura accessoria delle prestazioni oggetto del presente interpello. **In conclusione, la scrivente ritiene che qualora sia la stessa società istante ad organizzare l'evento culturale-scientifico sia le prestazioni, elencate al punto sub 1 che quelle elencate al punto sub 2, rientrino nell'ambito applicativo di cui all'articolo 7, quarto comma, lett. b), del DPR n. 633 del 1972, da considerarsi territorialmente rilevanti in Italia solo nel caso in cui l'evento, oggetto della prestazione principale, sia realizzato nel territorio dello Stato.** Al contrario, qualora la società istante si limiti a fornire altri servizi (elencati al punto sub 2) rispetto all'evento organizzato da altri soggetti, le prestazioni rese dovranno essere esaminate singolarmente al fine di individuarne la territorialità secondo le disposizioni dell'articolo 7 del citato D.P.R. n. 633 del 1972. Le Direzioni Regionali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

QUESITI

Quesiti

Le chiedo gentilmente alcune informazioni in merito alla registrazione dei documenti relativi alla partecipazione ad una fiera in Brasile.

Per quanto riguarda i costi "stand, hotel, interprete" sono stati fatturati in parte dall'ICE e in parte dalla società PROMOS della camera di commercio di Milano tutto registrato con IVA.

In fiera è stato affittato un televisore con emissione di una ricevuta di Euro 150,00. Chiedo cortesemente un Suo parere in merito:

Risposta: Si tratta di un servizio generico, svolto da impresa brasiliana, obbligo di emissione autofattura con Iva.

Per tutti gli altri costi sostenuti dai dipendenti vitto, taxi, ect.. ho fatto la nota spese.

Risposta: comportamento corretto.

Abbiamo anche partecipato ad una fiera in USA. In questo caso ho dovuto registrare una ricevuta per il pagamento dell'interprete, inserito come costo nella nota spese. E' corretto o bisogna anche in questo caso emettere autofattura?

Risposta: Si tratta di un servizio generico, svolto da un operatore economico straniero, obbligo di emissione autofattura con Iva.

PRESTAZIONI DI FORMAZIONE

Evoluzione interpretativa

Evoluzione del pensiero Ministero / Agenzia Entrate/Unione Europea:

- **Sino al 31 dicembre 2009**, nel Dpr n. 633/1972 esistevano due norme in materia: articolo 7/4/b (**prestazioni didattiche**) e articolo 7/4/d (**prestazioni di consulenza tecnica e legale, ivi compresa la formazione e l'addestramento del personale**); interpretazioni contrastanti;
- **A partire dal 1° gennaio 2010**: ad una prima lettura era sembrato che tali servizi rientrassero nell'articolo 7-quinquies; Circolare n. 36/E del 21 ottobre 2010, risposta n. 28: servizi generici;
- **Regolamento n. 282/2011**; l'articolo 32 afferma che la partecipazione a conferenze e seminari costituisce un **diritto di accesso** (articolo 7-quinquies, comma 2);
- **Risoluzione n. 44/E del 7 maggio 2012**: afferma che le prestazioni di formazione:
 - svolte a favore di operatori economici: costituiscono servizi generici;
 - svolte a favore di consumatori finali: rientrano nell'ambito dei servizi educativi di cui all'articolo 7-quinquies.

CORSI DI FORMAZIONE E ADDESTRAMENTO DEL PERSONALE

Circ. n. 36/E del 21 ottobre 2010 risposta n. 28

[Risposta in parte superata da Risoluzione n. 44 del 7 maggio 2012](#)

28. Si chiede se sussiste l'obbligo di includere negli elenchi Intrastat i corsi di formazione ed addestramento del personale.

Le prestazioni relative a corsi di formazione e di addestramento del personale rientrano nella categoria delle **prestazioni generiche** e quindi sono da considerarsi territorialmente rilevanti in Italia quando ivi è stabilito il committente soggetto passivo d'imposta. Ne consegue che le prestazioni in discorso dovranno essere incluse negli elenchi Intrastat, fatta eccezione per i casi in cui le stesse possono beneficiare dell'esenzione dall'imposta.

A tale proposito si ricorda che le prestazioni in esame sono da considerare esenti ai sensi dell' art. 10, primo comma, n. 20, del D.P.R. n. 633 del 1972, a condizione che siano rese da istituti o scuole riconosciute da pubbliche amministrazioni e da ONLUS.

NB: La risposta di cui sopra, riguardo alla territorialità, è ancora applicabile al caso di corsi eseguiti a favore di un committente determinato (corsi non aperti al pubblico).

SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, ETC.

SERVIZI RELATIVI ALL'ACCESSO

Articolo 32 del Regolamento UE n. 282/2011 del 15 marzo 2011:

- “1. I servizi relativi all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini di cui all'articolo 53 della direttiva 2006/112/CE, comprendono la prestazione di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica.
2. Il paragrafo 1 si applica, in particolare, a quanto segue:
- a) il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, spettacoli di circo, **fiere**, parchi di divertimento, concerti, mostre nonché ad altre manifestazioni culturali affini;
 - b) il diritto d'accesso a manifestazioni sportive quali partite o competizioni;
 - c) **il diritto d'accesso a manifestazioni educative e scientifiche quali conferenze e seminari.**
3. Non rientra nel paragrafo 1 l'utilizzazione di impianti, quali sale di ginnastica o di altro tipo, in cambio del pagamento di una quota d'iscrizione.”.

PRESTAZIONI DI FORMAZIONE

Risoluzione n. 44 del 7 maggio 2012

Risoluzione del 07/05/2012 n. 44 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa

Trattamento fiscale dei **servizi di formazione e di aggiornamento professionale** – Criterio di individuazione del presupposto territoriale – Art. 7-quinquies d.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633

Testo:

È stato chiesto alla scrivente di chiarire quale sia il criterio di individuazione del presupposto territoriale, ai fini IVA, per i servizi di formazione e di aggiornamento professionale.

Nella normativa vigente sino al 31 dicembre 2009, tali prestazioni venivano assimilate - ai fini della territorialità - ai servizi di consulenza e assistenza tecnica o legale, di cui seguivano la disciplina [d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 7, quarto comma, lettera d)] ed erano assoggettati ad imposta nel luogo in cui era stabilito il committente.

A far data dal 1° gennaio 2010, in seguito alle modifiche recate al d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dal decreto legislativo 11 febbraio 2010, n. 18, i servizi di formazione professionale non sono più espressamente menzionati dalle disposizioni che disciplinano il requisito territoriale. In particolare, l'articolo 7-*septies*, lettera c), del d.P.R. n. 633 del 1972, là dove menziona i servizi di consulenza tecnica o legale, non prevede più tale assimilazione.

La mancanza di un esplicito richiamo delle prestazioni di formazione citate ha ingenerato **alcuni dubbi** sulla qualificazione delle medesime ai fini dell'individuazione del requisito della territorialità, ed, in particolare, se le stesse dovessero essere qualificate tra i **servizi generici** (disciplinati, ai fini della territorialità, dall'articolo 7-*ter* del d.P.R. n. 633 del 1972) o tra i **servizi educativi e culturali** (disciplinati, ai fini della territorialità, dall'articolo 7-*quinquies* del d.P.R. n. 633 del 1972).

PRESTAZIONI DI FORMAZIONE

Risoluzione n. 44 del 7 maggio 2012

L'art. 44 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio del 15 marzo 2011, in vigore dal 1° luglio 2011, ha chiarito la natura dei servizi di formazione professionale. Tale disposizione ha, infatti, stabilito che i servizi di formazione o di riqualificazione professionale *"comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative ad un'attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione o l'aggiornamento professionale"*.

A seguito della disposizione comunitaria devono ritenersi superate le indicazioni fornite con la circolare 21 ottobre 2010, n. 36/E, secondo cui le prestazioni relative ai corsi di formazione e addestramento del personale rientrano nella categoria delle prestazioni generiche alle quali si applica il criterio-base di collegamento territoriale previsto dall'art. 7-ter del d.P.R. n. 633 del 1972.

In virtù della classificazione dei servizi di formazione nell'ambito delle prestazioni didattiche, il collegamento territoriale di detti servizi deve, infatti, essere coerentemente individuato secondo i criteri previsti dall'art. 7-quinquies del d.P.R. n. 633 del 1972 (*"Territorialità – Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili"*).

In base alla lett. a) di tale disposizione, a decorrere dal 1° gennaio 2011, le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti, **rese a committenti non soggetti passivi**, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte.

PRESTAZIONI DI FORMAZIONE

Risoluzione n. 44 del 7 maggio 2012

Al fine di individuare il luogo di tassazione dei servizi di formazione e aggiornamento professionale, si deve, pertanto, distinguere tra i servizi resi nei confronti di committenti non soggetti passivi IVA (definiti anche come servizi "*business to consumer*" ovvero "**B2C**") e quelli resi nei confronti di committenti soggetti passivi IVA (definiti anche come servizi "*business to business*" ovvero "**B2B**"), così come individuati dall'art. 7-ter, secondo comma, del d.P.R. n. 633 del 1972.

In particolare, mentre i servizi di formazione e aggiornamento professionali resi nei rapporti *B2C* - in applicazione del richiamato art. 7-quinquies, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972 - si considerano effettuati nel territorio dello Stato se ivi materialmente eseguiti, i medesimi servizi, se resi nei rapporti *B2B*, sono territorialmente rilevanti in Italia in applicazione del criterio di carattere generale previsto dall'art. 7-ter, comma 1, lett. a), del d.P.R. n. 633 del 1972.

L'individuazione del presupposto territoriale dei servizi in questione è, quindi, strettamente connessa alla verifica circa lo *status* di soggetto passivo del committente. In merito alla prova di detto *status* nonché alla qualità di soggetto passivo del committente, si rinvia ai chiarimenti resi nella circolare 29 luglio 2011, n. 37/E.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

CORSI DI FORMAZIONE, SEMINARI, CONVEGNI, CONFERENZE, ETC.

Sulla base di quanto previsto dall'articolo 32 del Regolamento n. 282/2011, sembra corretto ritenere che:

- **Nel caso di convegni, conferenze, seminari, etc.** aperti al pubblico, in relazione ai quali i partecipanti acquistano il diritto a partecipare "...in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica..." si è in presenza di un **SERVIZIO DI ACCESSO (assoggettabile a Iva nel Paese della manifestazione)**;
- **Nel caso, invece, di corsi di formazione svolti a favore del personale di un solo committente** (corso non aperto al pubblico):
 - Se si tratta di un soggetto passivo d'imposta (ad esempio: impresa): **SERVIZIO GENERICO (assoggettabile a Iva nel Paese del committente)**;
 - Se si tratta di un soggetto NON passivo d'imposta (ad esempio: ente pubblico "puro" e cioè non identificato ai fini Iva): **SERVIZIO EDUCATIVO (assoggettabile a Iva nel Paese di effettivo svolgimento della prestazione)**.

NB: tale impostazione è altresì in linea con il pensiero dell'Amministrazione francese

PRESTAZIONI DI FORMAZIONE

FRANCIA

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS 3 A-2-11 N° 29 DU 5 AVRIL 2011

<http://doc.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html>

10. Conformément à l'article 32 du règlement n° 282/2011 du Conseil du 15/03/2011 portant mesures d'exécution de la directive 2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, la prestation de services dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique, est une prestation de services ayant pour objet l'accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires visée à l'article 53 de la directive 2006/112/CE³.

11. Cette définition recouvre notamment le droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires ;

Exemple : un assujetti, établi dans un Etat autre que la France, achète des billets d'accès à une conférence qui se tient en France et à laquelle doivent assister certains membres de son personnel aux fins de développer ses forces de ventes. Les billets d'accès à cette manifestation sont soumis à la TVA en France et le preneur pourra, le cas échéant, obtenir le remboursement de la TVA supportée à cette occasion au moyen des procédures de remboursement prévues pour les assujettis non établis⁴.

PRESTAZIONI DI FORMAZIONE

FRANCIA

12. En revanche, ne constituent pas des manifestations au sens de l'article 259 A 5° bis, les séminaires ou conférences dans le cadre desquels sont dispensées des prestations de formation au profit d'un seul assujetti. Aussi, les droits d'inscription à des formations ouvertes à un public composé de plusieurs personnes assujetties et/ou non assujetties constituent la rémunération d'une prestation consistant à donner accès à une manifestation située par suite au lieu où elle se tient sans préjudice, le cas échéant si elle est située en France, du bénéfice de l'exonération prévue en matière de formation professionnelle par le a. du 4° de l'article 261-4.

L'expiration de la mesure transitoire prévue au § 80 de l'instruction publiée au BOI [3 A-1-10](#) du 11 janvier 2010, initialement prévue au 31 décembre 2010, est reportée à la date de publication de la présente instruction.

Exemple : une entreprise organise une séance de formation pour des experts-comptables et fiscalistes. Les inscrits à ce séminaire sont des personnels d'assujettis distincts les uns des autres. Les droits de participation constituent des droits d'accès à une manifestation éducative au sens de l'article 259 A 5° bis.

Exemple : un assujetti fait appel à un consultant pour former son personnel à une langue étrangère, soit dans ses locaux, soit dans les locaux du consultant. Cette formation n'est pas ouverte à d'autres personnes. Les sommes versées par l'assujetti ne constituent pas des droits d'accès à une manifestation.

NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

ANALISI DELLE IMPLICAZIONI SU ALCUNE OPERAZIONI TIPICHE

ANALISI DELLE IMPLICAZIONI SU ALCUNE OPERAZIONI TIPICHE

CASISTICA OPERATIVA

Nel seguito vengono esaminate le seguenti operazioni:

- Rimborsi spese di vitto, alloggio e viaggio a dipendenti e collaboratori
- Conto lavoro
- Conto riparazione
- Prestazioni di intermediazione
- Trasporti di beni
- Cessione e acquisto software
- Interventi tecnici
- Cessione intracomunitaria congiunta
- Enti non commerciali
- Riaddebiti di servizi
- Contribuenti minimi

OPERAZIONI TIPICHE
RIMBORSI SPESE DI VITTO, ALLOGGIO E VIAGGIO
A DIPENDENTI E COLLABORATORI

Le fatture passive estere concernenti:

- Spese albergo
- Spese ristorante
- Trasporto passeggeri
- Noleggio a breve termine di mezzi di trasporto
- Servizi di accesso a fiere e altre manifestazioni

essendo relative a SERVIZI IN DEROGA (servizi diversi da quelli dell'articolo 7-ter), presentano i seguenti risvolti:

- possono essere annotate solo in contabilità generale;
- NO Intra servizi;
- possibilità di chiedere il rimborso dell'Iva con la procedura direttiva 2008/9/CE in base alle regole di detraibilità del Paese di sostenimento della spesa

OPERAZIONI TIPICHE

CONTO LAVORO

Impresa italiana invia materie prime in **conto lavoro a società rumena**. Il trasporto di andata e ritorno è organizzato (a spese) dell'impresa italiana e viene eseguito da vettore rumeno.

La società rumena trasforma le materie prime in prodotto finito e lo invia all'impresa italiana, con addebito del compenso di lavorazione.

Procedura:

- L'impresa italiana nel momento in cui invia le materie prime alla società rumena annota le stesse sull'apposito registro di cui all'articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993;
- L'impresa italiana, alla scadenza prevista, presenta il modello Intra 1 bis, ai soli fini statistici (se contribuente mensile ai fini Intra cessioni);
- L'impresa italiana, nel momento in cui riceve il prodotto finito scarica l'apposito registro di cui all'articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993;
- L'impresa italiana, alla scadenza prevista, presenta il modello Intra 2 bis, ai soli fini statistici (se contribuente mensile ai fini Intra acquisti);
- L'impresa italiana numera e integra con Iva la fattura dell'impresa rumena trasformatrice entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricevimento e la annota sul registro fatture emesse e sul registro acquisti entro il termine di registrazione e con riferimento al mese precedente; in caso di mancato arrivo della stessa entro il secondo mese successivo all'ultimazione della prestazione, entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione emette autofattura con Iva e la annota sul registro fatture emesse e sul registro acquisti con riferimento al mese precedente;
- L'impresa italiana numera e integra con Iva la fattura dell'impresa rumena di trasporti, applicando le regole di cui al punto precedente; e la annota sul registro fatture emesse e sul registro acquisti;
- L'impresa italiana, alle scadenze previste, presenta il modello Intra servizi (ricevuti)

OPERAZIONI TIPICHE

CONTO RIPARAZIONE

Impresa italiana invia apparecchiatura in riparazione a fornitore di altro Paese Ue

ADEMPIMENTI

- Annotazione dell'apparecchiatura sull'apposito registro di carico /scarico di cui all'articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993:
 - Carico all'andata
 - Scarico al ritorno
- Se la riparazione:
 - **È eseguita senza corrispettivo** per obbligo di garanzia: nessun ulteriore adempimento
 - **E' eseguita a titolo oneroso**: numerazione / integrazione della fattura estera con Iva; presentazione del modello Intra servizi;

OPERAZIONI TIPICHE

INTERMEDIAZIONE

PRESTAZIONI DI INTERMEDIAZIONE diverse da quelle delle Agenti immobiliari, a partire dal 1° gennaio 2010, sono disciplinate dalla regola generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972

L'articolo 9 del Dpr n. 633/1972, afferma che:

"1. Costituiscono servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali non imponibili:

(...)

7) i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, a trasporti internazionali di persone o di beni, ai noleggi e alle locazioni di cui al n. 3), ***nonché quelli relativi ad operazioni effettuate fuori del territorio della Comunità;***".

OPERAZIONI TIPICHE

INTERMEDIAZIONE

Risoluzione n. 420248 del 30 giugno 1980

I.v.a.. **Servizi di intermediazione nel commercio internazionale.** Beni in esportazione, in importazione o in transito.

Sintesi: L'art. 9, p.7) del D.P.R. n.633 del'72 prevede la non imponibilità I.V.A. delle prestazioni di intermediazione relative ai beni in importazione, esportazione od in transito, compreso il trasporto indiretto , pur rientrando l'acquisto all'estero di prodotti petroliferi destinati all'importazione ovvero ai mercati esteri dopo sosta in depositi nazionali nel campo di applicazione dell'I.V.A. dal punto di vista della territorialità; però avvenendo il pagamento alla partenza della nave dal porto estero non ricorrono le condizioni di applicabilità del beneficio fiscale di cui sopra, mancando il già avvenuto ricevimento di una delle suddette destinazioni doganali.

Testo:

Un professionista, premesso che una Società residente nello Stato esercita attività di intermediazione per conto di committente nazionale, il quale suo tramite acquista all'estero prodotti petroliferi destinati all'importazione nello Stato ovvero ai mercati esteri dopo sosta dei prodotti in questione in depositi costieri nazionali sottoposti a vigilanza doganale, ha chiesto di conoscere se per detta intermediazione ricorra la non imponibilità all'IVA prevista dall'art. 9, punto 7), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modifiche. Al riguardo la scrivente deve preliminarmente osservare che la prestazione in questione rientra nel campo di applicazione del tributo, ai sensi dell'art. 7, terzo comma, del citato D.P.R. n. 633/1972 e successive modifiche. Ciò posto, per quanto concerne in particolare il prospettato quesito, si fa presente che **l'art. 9, punto 7) prevede la non imponibilità all'imposta delle prestazioni di intermediazione relative ai beni in importazione, esportazione od in transito, ivi compreso il cosiddetto transito indiretto, con il quale e' consentita la sosta dei prodotti in depositi posti sotto la vigilanza doganale e la loro successiva rispedizione all'estero. Ora, poiché, come risulta dall'istanza, il corrispettivo delle prestazioni di intermediazione viene pagato al momento della partenza della nave dal porto estero, nella specie non ricorrono le condizioni di applicabilità del beneficio di cui al già menzionato art. 9, punto 7), in quanto tale beneficio può essere riconosciuto soltanto se le intermediazioni siano direttamente riferibili a beni che, all'atto dell'effettuazione delle prestazioni, abbiano già ricevuto una delle suddette destinazioni doganali.**

OPERAZIONI TIPICHE

INTERMEDIAZIONE

Risoluzione n. 371951 del 1° ottobre 1981

Iva. Intermediazione relativa a beni in importazione. Condizioni per l'agevolazione iva. Intermediazione relativa a beni in importazione. Momento di effettuazione dell'operazione. Benestare bancario emesso nei confronti dell'importatore.

Sintesi: Il semplice deposito delle merci estere in un magazzino soggetto a vigilanza doganale realizza un valido presupposto per il riconoscimento dell'agevolazione di cui all'art.9, punto 7 del DPR 633/72, sia che i beni vengano successivamente importati, sia che vengano rispediti all'estero. Per i servizi di intermediazione relativi a beni "in importazione" può valere, ai fini della non imponibilità di detti servizi, il benestare bancario emesso nei confronti dell'importatore per conto del quale è stata effettuata l'operazione di intermediazione.

Testo:

"Con risoluzione n. 420248 del 30/6/1980, la scrivente ebbe a dichiarare, in sostanza, che la non imponibilità all'iva di cui all'art. 9, punto 7 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633, si rende applicabile per le prestazioni di intermediazione sempreché i beni oggetto della intermediazione medesima siano già stati dichiarati in dogana in importazione, esportazione o transito ivi compreso, per quest'ultimo, il cosiddetto transito indiretto, con il quale è consentita la sosta dei beni in depositi posti sotto la vigilanza doganale e la loro successiva rispedizione all'estero. Ciò posto la società in oggetto ha chiesto di conoscere: 1) se per i beni di provenienza estera "in transito indiretto" il suddetto trattamento agevolativo compete anche per le prestazioni di intermediazione qualora i beni medesimi vengano immessi in depositi soggetti a vigilanza doganale per essere successivamente importati; 2) se per i servizi di intermediazione relativi a beni "in importazione" possa valere, ai fini della non imponibilità di detti servizi, il benestare bancario emesso nei confronti dell'importatore, per conto del quale è stata effettuata l'operazione di intermediazione. Per quanto concerne il punto 1) deve essere presente che il cosiddetto "transito indiretto" - non espressamente menzionato nella legislazione doganale ma che è stato accolto e recepito nella normativa valutaria - riguarda, come si evince dalla circolare dell'Ufficio Italiano dei Cambi n. 2 del 31 agosto 1981 pubblicata nel Supplemento Ordinario alla G.U. n. 253 del 15 settembre c.a., le merci estere introdotte, in attesa di definitiva destinazione, nei punti franchi, nei depositi franchi, nei magazzini retti a regime di deposito franco e nei magazzini o depositi doganali di ogni specie. Ora, poiché il regime dei "beni in transito" è espressamente previsto dal citato art. 9, punto 7 del D.P.R. n. 633/72, ne consegue che, allorché viene effettuato il deposito dei beni in questione in un magazzino soggetto a vigilanza doganale, si realizza, per il solo fatto obiettivo del deposito, il valido presupposto (destinazione doganale) per il riconoscimento in ogni caso della agevolazione sopra menzionata, sia che i beni vengano successivamente importati o rispediti all'estero. In ordine al punto 2), si ritiene di dover precisare, ai fini della non imponibilità delle relative prestazioni di intermediazione, attesa la formulazione della norma contenuta al richiamato articolo 9, punto 7: "servizi di intermediazione relativi a beni in importazione", che possa farsi utile riferimento anche al benestare bancario emesso nei confronti dell'importatore per conto del quale è stata effettuata l'operazione di intermediazione.

OPERAZIONI TIPICHE

INTERMEDIAZIONE

COMMITTENTE DELLA PRESTAZIONE: IMPRESA ITALIANA

Prestazioni di intermediazione relative a **cessioni intracomunitarie di beni**, con partenza dei beni dall'Italia:

- agente italiano: l'agente deve fatturare la provvigione con applicazione dell'Iva italiana;
- agente di altro Paese Ue: l'agente estero NON deve applicare l'Iva del suo Paese; l'impresa italiana deve numerare e integrare la fattura estera con Iva; e deve annotare la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; l'impresa italiana deve presentare il modello Intrastat servizi ricevuti;
- agente di Paese extra Ue: l'impresa italiana, per le provvigioni, deve emettere autofattura con Iva, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del Dpr n. 633/1972 e deve annotare la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti.

Prestazioni di intermediazione relative a **cessione all'esportazione di beni**, con partenza dei beni dall'Italia:

- agente italiano: l'agente deve fatturare la provvigione come "operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 7), del Dpr n. 633/1972";
- agente di altro Paese Ue: l'agente estero NON deve applicare l'Iva del suo Paese; l'impresa italiana, per le provvigioni, deve numerare e integrare la fattura estera, quale "operazione non imponibile articolo 9, primo comma, n. 7), del Dpr n. 633/1972" ; e deve annotare la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; l'impresa italiana può non presentare il modello Intrastat servizi ricevuti (articolo 50, comma 6, seconda parte);
- agente di Paese extra Ue: l'impresa italiana, per le provvigioni, deve emettere autofattura, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del Dpr n. 633/1972 (come modificato dall'articolo 1 del decreto legislativo) quale "operazione non imponibile articolo 9, primo comma, n. 7), del Dpr n. 633/1972" e deve annotare la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti;

OPERAZIONI TIPICHE

TRASPORTI DI BENI

COMMITTENTE DELLA PRESTAZIONE IMPRESA ITALIANA

Prestazioni di trasporto relative a **cessioni intracomunitarie di beni**, con partenza dei beni dall'Italia:

- Trasportatore italiano: il trasportatore italiano deve fatturare il trasporto con applicazione dell'Iva italiana;
- Trasportatore di altro Paese Ue: il trasportatore estero NON deve applicare l'Iva del suo Paese; l'impresa italiana deve numerare e integrare la fattura estera con Iva e deve annotare la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; l'impresa italiana deve presentare il modello Intrastat servizi ricevuti;
- Trasportatore di Paese extra Ue: l'impresa italiana, per il trasporto, deve emettere autofattura con Iva, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del Dpr n. 633/1972 e deve annotare la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti.

Prestazioni di trasporto relative a **cessione all'esportazione di beni**, con partenza dei beni dall'Italia:

- Trasportatore italiano: il trasportatore deve fatturare il trasporto come "operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2), del Dpr n. 633/1972";
- Trasportatore di altro Paese Ue: il trasportatore estero NON deve applicare l'Iva del suo Paese; l'impresa italiana, per il trasporto, deve numerare e integrare la fattura estera, quale "operazione non imponibile articolo 9, primo comma, n. 2), del Dpr n. 633/1972") e deve annotare la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; l'impresa italiana può non presentare il modello Intrastat servizi ricevuti (articolo 50, comma 6, seconda parte);
- Trasportatore di Paese extra Ue: l'impresa italiana, per il trasporto, deve emettere autofattura, ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del Dpr n. 633/1972 (come modificato dall'articolo 1 del decreto legislativo) quale "operazione non imponibile articolo 9, primo comma, n. 2), del Dpr n. 633/1972" e deve annotare la stessa sul registro fatture emesse e sul registro acquisti;

OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Ampliamento dell'ambito geografico di applicazione

La [Circolare n. 37/E](#) a pp. 62-63 afferma c

“È da notare che, dall'introduzione, a partire dal 1993, della nuova disciplina degli scambi intracomunitari, **i concetti di importazione e esportazione assumono rilevanza non più con riferimento al territorio dello Stato, ma con riferimento al territorio comunitario** (che ai fini doganali rappresenta un *unicum*). *In tale prospettiva, è da ritenere che le anzidette previsioni di non imponibilità possano trovare applicazione, per i servizi acquistati da committenti stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando le predette fattispecie (esportazione, importazione, transito) si verificano nel territorio di uno Stato diverso dall'Italia. In tal senso, con specifico riguardo all'allargamento del concetto di "territorio" rilevante ai fini delle esportazioni, la Scrivente si è già espressa con la risoluzione n. 134/E del 20 dicembre 2010, in cui si è chiarito che è qualificabile come cessione all'esportazione il trasferimento di un bene da uno Stato membro verso un Paese extra-Ue.*”

OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Ampliamento dell'ambito geografico di applicazione

Occorre distinguere tra le due tipologie di operazioni:

- **CESSIONI DI BENI MOBILI:**
 - **Sotto il profilo doganale** il concetto di esportazione e di importazione è relativo al territorio Ue;
 - **Sotto il profilo dell'Iva** la cessione all'esportazione di cui all'articolo 8, comma 1, lettera a) o b), richiede che i beni siano spediti / trasportati con partenza dall'Italia (occorre soddisfare la previsione dell'articolo 7-bis, comma 1);
- **PRESTAZIONI DI SERVIZI:** secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 37 del 2011) la non imponibilità di cui all'articolo 9 del Dpr n. 633/1972 è applicabile con riferimento al territorio Ue.

OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Trasporti internazionali

ESEMPIO (tratto da Risoluzione n. 134 del 2010)

Impresa italiana acquista merce da un fornitore di altro Paese Ue (resa EXW) e la vende a cliente di Paese extra Ue (resa DAT).

Il vettore (di altro Paese Ue) emette fattura per il trasporto della merce, senza Iva nei confronti dell'impresa italiana.

L'impresa italiana:

- Annota in contabilità generale la fattura di acquisto della merce;
- Numera e integra in base all'articolo 9, comma 1, n. 2, del Dpr n. 633/1972 la fattura del vettore; non presenta il modello Intra servizi;
- Emette fattura per cessione della merce fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 1, del Dpr n. 633/1972.

TRASPORTO DI BENI IN ESPORTAZIONE DA ALTRO PAESE UE

Risoluzione n. 134 del 20 dicembre 2010

“... si evidenzia che l’operazione principale consiste nel trasferimento di un bene da uno Stato membro verso un Paese extra-Ue e pertanto è qualificabile come una cessione all’esportazione.

Tale assunto ha una propria base giuridica nella normativa comunitaria.

In particolare, l’art. 146, par. 1, lettera a), della Direttiva 2006/112/CEE, considera tali *“le cessioni di beni spediti o trasportati, dal venditore o per suo conto, fuori della Comunità”*.

Pertanto, tenuto conto che la prestazione di trasporto dei beni è collegata ad una cessione all’esportazione, la stessa prestazione gode del regime agevolato di cui all’art. 9, primo comma, n. 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, che considera, *tra l’altro, non imponibili “i trasporti relativi a beni in esportazione”*.

Infine, in relazione agli adempimenti formali, si rileva che per la predetta prestazione di servizio esiste l’obbligo di autofatturazione per il committente nazionale, benché la medesima non sia imponibile (artt. 17, comma 2, e 21, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972). Quanto precede vale a condizione che il prestatore non sia residente nel territorio dello Stato poiché, in caso contrario, si applicano le normali regole in tema di fatturazione.

In merito al quesito posto circa l’obbligo di compilazione degli elenchi Intrastat, si osserva che il medesimo non sussiste per le operazioni per le quali non è dovuta l’imposta nello Stato in cui è stabilito il destinatario (art. 50, comma 6, del D.L. n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 del 1993; cfr. circolare n. 36 del 2010, parte I, punto 5)....”.

OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Trasporti internazionali

ESEMPIO (tratto da Circolare n. 12 del 2010)

Impresa italiana acquista merce da un fornitore di Paese Extra Ue (resa EXW) e la vende a cliente di Paese extra Ue (resa DAT).

Il vettore (di Paese extra Ue) emette fattura per il trasporto della merce, senza Iva nei confronti dell'impresa italiana.

L'impresa italiana:

- Annota in contabilità generale la fattura di acquisto della merce e la fattura del trasporto;
- Emette autofattura con Iva per il trasporto della merce;
- Emette fattura per cessione della merce fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7-bis, comma 1, del Dpr n. 633/1972.

TRASPORTO DI BENI IN ESPORTAZIONE DA PAESE EXTRA UE

Circolare n. 12/E del 12 marzo 2010

3.3 Trasporti extraUe

D: Impresa italiana commissiona una prestazione di trasporto di merci dalla Svizzera alla Turchia. Secondo la nuova disciplina, tale prestazione, ancorché avente ad oggetto beni trasportati fra due paesi extracomunitari, è territoriale in Italia, paese del committente. Ciò premesso, si chiede se si tratti di un'operazione imponibile.

R: *Trattandosi di prestazione di servizi tra due soggetti passivi, dei quali il committente è residente nel territorio dello Stato, la stessa prestazione si considera territorialmente rilevante in Italia.*

Ai fini della individuazione del regime di imponibilità o di non imponibilità della predetta prestazione occorre far riferimento all'articolo 9, comma 1, n. 2) D.P.R. n. 633 del 1972 ai sensi del quale sono operazioni non imponibili " i trasporti relativi ai beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione".

Nel caso oggetto della domanda, non ricorrono le condizioni previste dalla richiamata norma per applicare il regime di non imponibilità, atteso che i beni trasportati non formano oggetto di una operazione di esportazione, transito, importazione temporanea o definitiva.

Ne consegue che alla prestazione di trasporto oggetto di domanda si applica il regime di imponibilità.

TRASPORTO DI MERCE IN IMPORTAZIONE

ESEMPIO

Impresa italiana acquista merce in Cina (resa EXW) e la vende a cliente francese (resa DAT – terminal porto di Marsiglia).

Il vettore marittimo Extra Ue emette fattura sull'impresa italiana senza applicazione di Iva.

L'impresa italiana:

- Annota in contabilità generale la fattura di acquisto della merce e la fattura di trasporto;
- Emette fattura fuori campo Iva articolo 7-bis, comma 1, del Dpr n. 633/1972 per la cessione della merce;
- Emette autofattura a fronte della prestazione di trasporto, per operazione non imponibile articolo 9, comma 1, n. 2, del Dpr n. 633/1972, ove riesca a comprovare che il corrispettivo del trasporto ha concorso a formare il valore imponibile dei beni alla dogana francese.

A tale ultimo riguardo la Circolare n. 37/E afferma che:

“Ovviamente, la corretta applicazione della disciplina di non imponibilità sarà provata dalla relativa documentazione doganale, emessa dagli uffici dell'Autorità fiscale dello Stato membro interessato” ..

OPERAZIONI TIPICHE

CESSIONE E ACQUISTO SOFTWARE

- Cessione / acquisto di software standardizzato su supporto materiale: **CESSIONE /ACQUISTO DI BENI**
- Cessione / acquisto di:
 - Software personalizzato
 - Software standardizzato o personalizzato trasmesso in via telematica**PRESTAZIONE DI SERVIZI GENERICI (art. 7-ter); obbligo di presentazione del modello Intra servizi.**

OPERAZIONI TIPICHE

INTERVENTI TECNICI

Impresa italiana invia un proprio tecnico presso un proprio cliente impresa tedesca al fine di compiere una manutenzione di macchinari a pagamento.

L'impresa italiana emette fattura per operazione articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972 – inversione contabile, nei confronti dell'impresa tedesca; alla scadenza prevista presenta il modello Intra servizi.

Impresa tedesca invia un proprio tecnico in Italia, al fine di eseguire una manutenzione su macchinari di impresa italiana, a pagamento.

L'impresa tedesca, con riferimento alla data di ultimazione della prestazione, emette fattura nei confronti dell'impresa italiana, senza applicazione dell'Iva.

L'impresa italiana numera e integra con Iva la fattura dell'impresa tedesca; e la annota sul registro fatture emesse e sul registro acquisti; alla scadenza prevista presenta il modello Intra servizi;

OPERAZIONI TIPICHE

INTERVENTI TECNICI

ESEMPIO

Impresa italiana IT1 incarica altra impresa italiana IT2 di eseguire un intervento di manutenzione in Francia su macchinario (bene mobile materiale) presso il proprio cliente FR (cliente di IT1) soggetto passivo d'imposta in Francia:

- l'impresa italiana IT2 emette fattura con Iva nei confronti dell'impresa italiana IT1, in base alla regola del Paese del committente (prevista dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera a, del Dpr n. 633/1972);
- l'impresa italiana IT1 emette fattura senza applicazione dell'Iva articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972-inversione contabile, nei confronti dell'impresa francese FR e presenta il modello Intra servizi resi.

OPERAZIONI TIPICHE

INTERVENTI TECNICI

ESEMPIO

Impresa italiana viene incaricata da impresa di altro Paese Ue di curare il servizio di assistenza post vendita (interventi di manutenzione sui beni venduti in Italia da parte del committente estero):

- l'impresa italiana emette fattura nei confronti dell'impresa committente estera articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 633/1972 – inversione contabile, con presentazione del Modello Intra servizi resi;
- il committente estero, per gli interventi fuori garanzia, emette fattura senza applicazione dell'Iva (del proprio Paese) nei confronti delle imprese italiane presso le quali sono stati effettuati gli interventi;
- queste ultime imprese:
 - numerano e integrano la fattura estera e la annotano sul registro fatture emesse e sul registro degli acquisti;
 - presentano il Modello Intra servizi ricevuti

OPERAZIONI TIPICHE

CESSIONE INTRACOMUNITARIA CONGIUNTA

Esempio:

Società italiana A cede MP - materie prime alla società francese B e le invia alla società italiana C per ordine e conto della società B; la società C, terminata la lavorazione, invia il PF - prodotto finito alla società francese B ed emette fattura nei confronti della società francese B

Svolgimento:

- A invia le MP a C ed emette fattura di cessione art. 41/1/a su B e presenta il modello Intra 1 -bis fiscale
- C annota le MP su apposito registro art. 50/5;
- C, terminata la lavorazione, invia il PF a B ed emette fattura art. 7-ter/1/a Dpr n. 633/1972 – inversione contabile, nei confronti di B;
- C (se soggetto mensile ai fini Intra) presenta il modello Intra statistico di invio dei PF a B (valore MP + compenso lavorazione + spese inoltro sino alla frontiera italiana) e il modello Intra servizi per il compenso di lavorazione
- C scarica il registro art. 50/5

OPERAZIONI TIPICHE

CESSIONE INTRACOMUNITARIA CONGIUNTA

Circolare n. 43/E del 6 agosto 2010

- 4. Un operatore francese FR1 acquista materia prima da un operatore italiano IT1 il quale, su incarico di FR1, consegna la materia prima ad un altro operatore italiano IT2 per la lavorazione. IT2, una volta effettuata la lavorazione, consegna i beni a FR1. FR1 riceve fattura da IT1 per la cessione del bene e da IT2 per la lavorazione. Si chiede quali siano gli adempimenti ai fini della compilazione degli elenchi Intrastat.**

La fattispecie prospettata è la stessa della esemplificazione commentata nella circolare del 10 giugno 1998, n. 145 (paragrafo 3.2, 1° caso "*Triangolari con lavorazione*"), che va rivista alla luce delle modifiche intervenute nell'ambito della territorialità dei servizi. IT1, pertanto, effettua una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331 del 1993, per la quale emette fattura nei confronti di FR1 e di conseguenza è tenuto a compilare l'elenco Intrastat relativo ai beni. IT1, inoltre, deve munirsi della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, in mancanza della quale è tenuto a regolarizzare l'operazione con assoggettamento ad imposta.

IT2, soggetto che esegue la lavorazione, è tenuto ai seguenti adempimenti. In primo luogo deve riportare nell'apposito registro delle lavorazioni, di cui all'art. 50, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993, i beni ricevuti da IT1, per conto di FR1.

Quindi IT2 emette fattura per la lavorazione nei confronti del committente FR1 che, ai sensi delle nuove disposizioni in materia di territorialità di cui all'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, è una operazione non rilevante territorialmente in Italia ai fini IVA, che va, comunque, riportata nel modello Intrastat relativo ai servizi resi. Infine, IT2 deve cooperare con IT1 per consentire a quest'ultimo di acquisire la prova dell'avvenuta spedizione dei beni nell'altro Stato membro.

ENTI NON COMMERCIALI

articolo 49 del DI n. 331/1993

Articolo 49 - Dichiarazione e versamenti dell'imposta per gli enti non commerciali e per i prodotti soggetti ad accisa.

1. I soggetti di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, non soggetti passivi d'imposta, che hanno effettuato acquisti intracomunitari per i quali e' dovuta l'imposta, salvo quanto disposto nel comma 3 del presente articolo, presentano, in via telematica ed entro ciascun mese, una dichiarazione relativa agli acquisti registrati con riferimento al **secondo mese precedente**, redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Dalla dichiarazione devono risultare l'ammontare degli acquisti, quello dell'imposta dovuta e gli estremi del relativo attestato di versamento.
2. Entro il termine di cui al comma 1 l'imposta deve essere versata, a norma dell'articolo 38 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, cumulativamente per tutti gli acquisti registrati nel mese.
3. L'imposta dovuta per gli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa da parte dei soggetti indicati nell'articolo 38, comma 5, lettera c), non tenuti al pagamento dell'imposta sugli acquisti intracomunitari, deve essere assolta unitamente all'accisa.
4. Per gli acquisti intracomunitari effettuati nell'esercizio dell'attività non commerciale dagli enti, associazioni o altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, soggetti passivi d'imposta nel territorio dello Stato, indicati nell'articolo 38, comma 1, si applicano le disposizioni del presente articolo, dell'articolo 46, comma 5, e dell'articolo 47, comma 3.

ENTI NON COMMERCIALI

Adempimenti Intrastat

La Circolare n. 36/E del 21 giugno 2010 afferma che:

2. Sono tenuti alla presentazione degli elenchi Intrastat anche gli enti non commerciali?

Si ricorda che l'obbligo di presentazione degli elenchi relativi agli acquisti di beni e di servizi va adempiuto anche dagli enti, associazioni e altre organizzazioni non aventi come oggetto principale l'esercizio di attività commerciali, ma che svolgono tale attività solo in via secondaria.

Il medesimo obbligo grava inoltre a carico degli enti, associazioni e altre organizzazioni che non svolgono alcuna attività rilevante agli effetti dell'IVA, se identificati ai fini dell'imposta (art. 1, comma 2, del Decreto, che rinvia all'art. 7-ter, comma 2, lett. b e c del D.P.R. n. 633 del 1972). Rientrano in tale ipotesi gli enti non soggetti passivi, tenuti ad identificarsi ai fini IVA poiché hanno effettuato acquisti intracomunitari di beni per un limite eccedente 10.000 euro ovvero che hanno optato per l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato (art. 38, comma 5, lett. c, e comma 6 del D.L. 331 del 1993).

ENTI NON COMMERCIALI

ACQUISTO DI BENI PRESSO FORNITORI DI ALTRO PAESE UE

ENTI NON COMMERCIALI PURI (privi di partita Iva): NON soggetti passivi d'imposta

Prima di ogni acquisto intracomunitario di beni devono presentare all'Agenzia delle Entrate il **Modello INTRA 13** (dichiarazione preventiva), in cui devono indicare:

- L'ammontare imponibile dell'acquisto intracomunitario;
- L'ammontare degli acquisti intracomunitari effettuati nell'anno in corso.

Subiscono l'Iva del Paese del fornitore.

In caso di superamento del plafond di 10.000 euro devono chiedere l'attribuzione della partita Iva (pur continuando a essere, ai fini degli acquisti di beni, NON soggetti passivi d'imposta).

ENTI NON COMMERCIALI

ACQUISTO DI BENI PRESSO FORNITORI DI ALTRO PAESE UE

Modello Intra 13

The screenshot shows the Agenzia Entrate website interface. At the top, there is a navigation bar with the logo and the text 'agenzia entrate'. To the right, there are links for 'Home', 'Mappa del sito', 'RSS', and 'Engli'. Below the navigation bar, there is a search bar with the text 'Cerca:' and a 'Val' button. A horizontal menu below the search bar contains five items: 'L'Agenzia', 'Il tuo profilo fiscale', 'Cosa devi fare', 'Strumenti', and 'Documentazione'. The 'Cosa devi fare' item is highlighted. On the left side, there is a sidebar with a blue header 'Intra 13' and a list of items: 'Scheda informativa' (checked), 'Modello e istruzioni', 'Compilazione e invio', 'Ricevute', and 'Normativa e prassi'. The main content area shows the breadcrumb trail: 'Ti trovi in: Home - Cosa devi fare - Dichiarare - Dichiarazioni operazioni intracomunitarie - Dichiarazioni acqui 13 - Scheda informativa'. Below this, the title 'Scheda informativa' is displayed in red. The main text explains that non-Iva taxpayers must declare intra-community acquisitions of goods up to 10,000 euros. It lists two required data points: the amount of the acquisition in progress and the total amount of acquisitions made in the year. It states that the Intra 13 form must be submitted telematically. Finally, it mentions that a specific software is available for compilation.

agenzia entrate

Home | Mappa del sito | RSS | Engli

Cerca: Val

L'Agenzia Il tuo profilo fiscale **Cosa devi fare** Strumenti Documentazione

Intra 13

- ✓ Scheda informativa
- Modello e istruzioni
- Compilazione e invio
- Ricevute
- Normativa e prassi

Ti trovi in: [Home](#) - [Cosa devi fare](#) - [Dichiarare](#) - [Dichiarazioni operazioni intracomunitarie](#) - [Dichiarazioni acqui 13](#) - Scheda informativa

Scheda informativa

I contribuenti non soggetti Iva, che intendono effettuare acquisti intracomunitari di beni soggetti ad imposta fino al raggiungimento del limite di 10.000 euro e che non hanno optato per l'applicazione dell'imposta in Italia su questi acquisti, devono dichiarare, all'ufficio competente in relazione al domicilio fiscale:

- ∴ l'ammontare dell'acquisto in corso
- ∴ l'ammontare complessivo degli acquisti effettuati nell'anno.

Per la comunicazione deve essere utilizzato il modello Intra 13.

Il modello Intra 13 deve essere presentato in via telematica, direttamente dal contribuente o tramite intermediari abilitati a Entratel, prima dell'acquisto intracomunitario.

Per la compilazione è disponibile un apposito [software](#).

ENTI NON COMMERCIALI

ACQUISTO DI BENI PRESSO FORNITORI DI ALTRO PAESE UE

ENTI NON COMMERCIALI PURI (con partita Iva in quanto hanno posto in essere acquisti intracomunitari di beni in misura superiore a 10.000 euro)

In linea generale: NON soggetti passivi d'imposta (almeno riguardo agli acquisti di beni).

In caso di acquisto intracomunitario di beni devono:

- Numerare e integrare con Iva le fatture di acquisto;
- Annotare le fatture in apposito registro tenuto ai sensi dell'articolo 39 del Dpr n. 600/1973;
- Versare mensilmente l'imposta mediante F24;
- Presentare il **Modello INTRA 12** (dichiarazione consuntiva);
- Presentare il modello Intra 2-bis.

ENTI NON COMMERCIALI

ACQUISTO DI BENI PRESSO FORNITORI DI ALTRO PAESE UE

ENTI NON COMMERCIALI MISTI con attività istituzionale e con attività commerciale (dotati di partita Iva): soggetti passivi d'imposta.

Riguardo agli acquisti intracomunitari di beni:

- **Se relativi all'attività commerciale:** devono essere espletati gli adempimenti ordinari Iva previsti per le imprese;
- **Se relativi all'attività istituzionale:** devono essere espletati gli adempimenti previsti per gli enti non commerciali puri che hanno superato la soglia di 10.000 euro.

ENTI NON COMMERCIALI

ACQUISTI DI SERVIZI PRESSO FORNITORI ESTERI

ENTI NON COMMERCIALI PURI (privi di partita Iva, in quanto NON hanno posto in essere acquisti intracomunitari di beni oppure hanno posto in essere acquisti intracomunitari di beni in misura non superiore a 10.000 euro): NON soggetti passivi d'imposta

Per gli acquisti di servizi sono considerati consumatori finali.

ENTI NON COMMERCIALI PURI (con partita Iva in quanto hanno posto in essere acquisti intracomunitari di beni in misura superiore a 10.000 euro)

In linea generale: NON soggetti passivi d'imposta;

Per gli acquisti di servizi: sono considerati soggetti passivi d'imposta.

Procedura acquisti servizi:

- 1) Numerazione e integrazione della fattura estera con Iva nel caso in cui il fornitore estero è un soggetto di altro Paese Ue; altrimenti emissione autofattura con Iva;
- 2) Annotazione della fattura integrata /autofattura su un apposito registro, considerando l'Iva indetraibile;
- 3) presentazione, in via telematica ed entro ciascun mese, di una dichiarazione relativa agli acquisti registrati nel secondo mese precedente (Modello Intra 12); da tale dichiarazione devono risultare: l'ammontare degli acquisti, l'Iva dovuta e gli estremi del versamento; il versamento dell'imposta viene eseguito a mezzo F24;
- 4) presentazione modello Intra servizi (nel caso di servizi di cui all'articolo 7-ter forniti da soggetti passivi d'imposta di altro Paese Ue)

I soggetti in questione NON presentano la dichiarazione annuale Iva.

ENTI NON COMMERCIALI

ACQUISTI DI SERVIZI PRESSO FORNITORI ESTERI

ENTI NON COMMERCIALI MISTI con attività istituzionale e con attività commerciale (dotati di partita Iva): soggetti passivi d'imposta

ACQUISTI DI SERVIZI PRESSO FORNITORI ESTERI **NELL'AMBITO DELL'ATTIVITA' ISTITUZIONALE**

- 1) Numerazione e integrazione della fattura estera con Iva nel caso in cui il fornitore estero è un soggetto di altro Paese Ue; altrimenti emissione autofattura con Iva;
- 2) Annotazione della fattura integrata /autofattura; su un apposito registro, considerando l'Iva indetraibile;
- 3) presentazione, in via telematica ed entro ciascun mese, di una dichiarazione relativa agli acquisti registrati nel secondo mese precedente (Modello Intra 12); da tale dichiarazione devono risultare: l'ammontare degli acquisti, l'Iva dovuta e gli estremi del versamento; il versamento viene eseguito mediante F24 utilizzando gli ordinari codici di versamento (non esiste un codice specifico): ad esempio, dicembre 6012;
- 4) presentazione modello Intra servizi (nel caso di servizi di cui all'articolo 7- ter forniti da soggetti passivi d'imposta di altro Paese Ue).

ENTI NON COMMERCIALI

ACQUISTI DI SERVIZI PRESSO FORNITORI ESTERI

ACQUISTI DI SERVIZI PRESSO FORNITORI ESTERI **NELL'AMBITO DELL'ATTIVITA' COMMERCIALE**

Come altri contribuenti:

- 1)) Numerazione e integrazione della fattura estera con Iva nel caso in cui il fornitore estero è un soggetto di altro Paese Ue; altrimenti emissione di autofattura con Iva;
- 2) Annotazione della fattura integrata /autofattura; sul registro fatture emesse e sul registro acquisti, detraendo (o non detraendo, in tutto o in parte) l'Iva secondo le regole ordinarie;
- 3) liquidazione periodica dell'Iva e suo versamento secondo le modalità ordinarie;
- 4) presentazione modello Intra servizi (nel caso di servizi di cui all'articolo 7-ter forniti da soggetti passivi d'imposta di altro Paese Ue);
- 5) presentazione della dichiarazione Iva annuale (relativamente all'attività commerciale).

Nel caso di acquisto di servizi promiscui, occorre innanzitutto procedere alla individuazione della parte di servizio di competenza di ciascuno dei settori di attività, con successiva annotazione dell'autofattura / fattura integrata nell'ambito delle attività interessate, per la quota di rispettiva competenza.

ENTI NON COMMERCIALI

ACQUISTI DI SERVIZI PRESSO FORNITORI ESTERI

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Home/CosaDeviFare/Dichiarare/Dichiarazioni+operazioni+intracomunitarie/Dichiarazioni+acquisti+intracomunitari+%28Intra+12+e+13%29/Intra+12/Modello+Intra12/>



Home | [Mappa del sito](#) | [RSS](#) | [English](#)

Area Riservata
[Registrati](#) [Accedi](#)

Cerca: [Vai](#)

[Contatta l'Agenzia](#)

L'Agenzia **Il tuo profilo fiscale** **Cosa devi fare** **Strumenti** **Documentazione** **Servizi online**

Intra 12

- Scheda informativa
- Modello e istruzioni**
- Compilazione e invio
- Ricevute
- Normativa e prassi

Ti trovi in: [Home](#) - [Cosa devi fare](#) - [Dichiarare](#) - [Dichiarazioni operazioni intracomunitarie](#) - [Dichiarazioni acquisti intracomunitari \(Intra 12 e 13\)](#) - [Intra 12](#) - [Modello e istruzioni](#)

Modello e istruzioni Dichiarazione mensile degli acquisti di beni e servizi effettuati da enti non soggetti passivi d'imposta e da agricoltori esonerati (Intra 12)

- [Modello di dichiarazione mensile degli acquisti di beni e servizi effettuati da Enti non soggetti passivi d'imposta e da agricoltori esonerati - pdf](#)
- [Istruzioni per la compilazione del modello di dichiarazione mensile degli acquisti di beni e servizi effettuati da Enti non soggetti passivi d'imposta e da agricoltori esonerati - pdf](#)

Link correlati

- Specifiche tecniche
- Modelli in altre lingue
 - Vordruck

[Tutti i modelli](#)

ENTI NON COMMERCIALI

Modello INTRA12 - contenuto

Il riquadro deve essere compilato indicando:

- **campi 1 e 2**, l'imponibile e l'imposta degli acquisti intracomunitari di beni
 - **campi 3 e 4**, l'imponibile e l'imposta degli acquisti di beni ceduti nel territorio dello Stato da soggetti stabiliti in altri Stati della Comunità
 - **campi 5, 6 e 7**, l'imponibile e l'imposta delle prestazioni di servizi rese da soggetti stabiliti in altri Stati della Comunità e rilevanti nel territorio dello Stato, evidenziando nel **campo 6** le operazioni di cui all'articolo 7-Ter del D.P.R. n. 633 del 1972
 - **campi 8 e 9**, l'imponibile e l'imposta degli acquisti di beni ceduti nel territorio dello Stato da soggetti stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità
 - **campi 10, 11 e 12**, l'imponibile e l'imposta delle prestazioni di servizi rese da soggetti stabiliti in Stati non appartenenti alla Comunità e rilevanti nel territorio dello Stato, evidenziando nel **campo 11** le operazioni di cui all'articolo 7-Ter del D.P.R. n. 633 del 1972.
-

RIADDEBITO DI SERVIZI

Aspetti generali

Per quanto concerne il riaddebito di servizi, in passato, in dottrina si era a lungo discusso circa il fatto che il servizio oggetto di riaddebito mantenesse la sua natura originaria ovvero mutasse natura diventando una nuova prestazione nascente da un'obbligazione di fare contrattualmente assunta.

Sotto il profilo civilistico, la fattispecie giuridica realizzata è quella del contratto di mandato (articolo 1703 del codice civile).

Occorre distinguere tra due ipotesi:

- servizi acquistati dal mandatario in nome e per conto del mandante;
- servizi acquistati dal mandatario in nome proprio ma per conto del mandante.

RIADDEBITO DI SERVIZI

Mandato con rappresentanza

- Nel primo caso: → MANDATARIO TRASPARENTE

In base a tale contratto:

- Il mandante, salvo patto contrario, è tenuto a somministrare al mandatario i mezzi necessari per l'esecuzione del mandato e per l'adempimento delle obbligazioni che a tal fine il mandatario ha contratte in proprio nome (**Articolo 1719 codice civile - Mezzi necessari per l'esecuzione del mandato**);
- Il mandante deve rimborsare al mandatario le anticipazioni, con gli interessi legali dal giorno in cui sono state fatte, e deve pagargli il compenso che gli spetta (**Articolo 1720 codice civile - Spese e compenso del mandatario**).

Conseguenze Iva:

- la fattura emessa dal prestatore del servizio è intestata al mandante, ma viene pagata dal mandatario;
- il mandatario riaddebita al mandante la spesa anticipata in suo nome e per suo conto, in regime di esclusione da Iva ai sensi dell'articolo 15, primo comma, n. 3), del Dpr n. 633/1972.

RIADDEBITO DI SERVIZI

Mandato con rappresentanza

Sono da ritenere esclusi dalla base imponibile (ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera c, del Dpr n. 633/1972):

- sia il rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto del mandante da parte del mandatario;
- sia la messa a disposizione del mandatario dei mezzi necessari (cd. provvista fondi) per lo svolgimento del mandato (a condizione che si tratti di spese che saranno sostenute in nome e per conto del mandante come da documentazione da produrre da parte del mandatario).

A tale ultimo riguardo, in senso positivo, depongono:

- sia alcuni documenti di prassi ministeriale; in particolare: Risoluzione 12 marzo 1987 n. 427019, Risoluzione 15 novembre 2004, n. 133;
- sia autorevole dottrina; in particolare:
 - Gianluca Odetto, Marco Peirolo, Iva, Ipsoa, Milano 2008, pp. 505-508;
 - Renato Portale, Imposta sul valore aggiunto, Il Sole 24 Ore, Milano, 2013, pp. 655-660;

RIADDEBITO DI SERVIZI

Mandato senza rappresentanza

Nel secondo caso: → MANDATARIO OPACO

- la fattura emessa dal prestatore del servizio è intestata al mandatario;
- il mandatario riaddebita il servizio al mandante adottando una delle seguenti due soluzioni:
 - se il servizio può essere giuridicamente e fisicamente trasferito al mandante (per esempio, prestazioni pubblicitarie, consulenze tecniche e legali, ecc.), allora il servizio riaddebitato mantiene la sua natura originaria e valgono le regole della territorialità specificatamente previste per tale servizio;
 - se il servizio non può essere trasferito restando nella sfera giuridica del mandatario (esempio tipico: il riaddebito dei costi per vitto, viaggio e alloggio eventualmente sostenuti dal mandatario nell'espletamento del mandato), essendo il medesimo "consumato" dal mandatario, allora il riaddebito segue la sorte dell'operazione principale.

RIADDEBITO DI SERVIZI

Mandato senza rappresentanza

Esempio n. 1

Impresa italiana chiede un parere legale ad uno studio di consulenza francese, in nome proprio ma per conto della controllante USA.

Al fine di ottenere il suddetto parere la società italiana invia un proprio dipendente in Francia, con conseguente sostenimento di spese di vitto, viaggio e alloggio.

Ottenuto il parere, l'impresa italiana lo invia alla controllante USA e addebita alla stessa l'importo della parcella professionale, relativamente alla questione concernente la normativa francese, oltre al tempo dedicato dal lavoratore dipendente e alle spese di trasferta dal medesimo sostenute.

L'impresa italiana:

- Numera e integra con Iva la parcella dello studio di consulenza francese e la annota sul registro fatture emesse e sul registro acquisti;
- Presente il modello Intra servizi acquistati;
- emette fattura a carico dell'impresa USA, per operazione non soggetta articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972 + imposta di bollo da 1,81 euro (se l'importo fatturato supera 77,47 euro).

RIADDEBITO DI SERVIZI

Mandato senza rappresentanza

Esempio n. 2

Impresa italiana si impegna a realizzare una campagna pubblicitaria con diffusione in ambito Ue, anche nell'interesse della società consociata francese.

In base al contratto stipulato tra le due società del Gruppo viene previsto che le spese sostenute siano ripartite al 50% su entrambe le società.

Tutte le spese vengono sostenute dalla società italiana (in nome proprio).

L'impresa italiana, all'atto del riaddebito del 50% delle spese a carico della consociata francese, applica le regole previste per le prestazioni pubblicitarie (servizio generico) ed emette fattura per operazione non soggetta articolo 7-ter, comma 1, lettera a), Dpr n. 633/1972 + imposta di bollo da 1,81 euro (se l'importo fatturato supera 77,47 euro).

CONTRIBUENTI MINIMI

obbligo di identificazione ai fini Iva

Articolo 214 – Direttiva 2006/112/CE

1. **Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:**

- a) ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e 199;
 - b) ogni soggetto passivo, o ente non soggetto passivo, che effettua acquisti intracomunitari di beni soggetti all'IVA a norma dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), o che ha esercitato l'opzione prevista all'articolo 3, paragrafo 3, per l'assoggettamento all'IVA dei suoi acquisti intracomunitari;
 - c) ogni soggetto passivo che effettua nel loro rispettivo territorio acquisti intracomunitari di beni ai fini di proprie operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, ed effettuate fuori di tale territorio.
 - d) ogni soggetto passivo che riceve, nel loro rispettivo territorio, prestazioni per le quali è debitore dell'IVA a norma dell'articolo 196;**
 - e) ogni soggetto passivo, stabilito nel loro rispettivo territorio, che effettua nel territorio di un altro Stato membro prestazioni di servizi per i quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma dell'articolo 196.**
2. Gli Stati membri possono non identificare determinati soggetti passivi che effettuano operazioni a titolo occasionale ai sensi dell'articolo 12.

CONTRIBUENTI MINIMI

obbligo di identificazione ai fini Iva

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/distance_selling/index_en.htm

ANNEX 1: THRESHOLDS (MARCH 2012)

Member State	Threshold for application of the special scheme for acquisitions by taxable persons not entitled to deduct input tax and by non-taxable legal persons ¹		Threshold for application of the special scheme for distance selling ²		Exemption for small enterprises ³	
	National currency	Euro equivalent	National currency	Euro equivalent	National currency	Euro equivalent
Belgium	€11.200	-	€35.000	-	€5.580	-
Bulgaria	20.000 BGN	10.226	70.000 BGN	35.791	50.000 BGN	25.565
Czech Republic	326.000 CZK	13.318	1.340.000 CZK	46.570	1.000.000 CZK	40.851
Denmark	80.000 DKK	10.730	280.000 DKK	37.557	50.000 DKK	6.707
Germany	€12.500	-	€100.000	-	€17.500	-
Estonia	€10.226	-	€35.151	-	€15.978	-
Ireland	€41.000	-	€35.000	-	€75.000 or €37.500	-
Greece	€10.000	-	€35.000	-	€10.000 or €5.000	-
Spain	€10.000	-	€35.000	-	None	None
France	€10.000	-	€100.000	-	€81.500 or €32.600	-
Italy	€10.000	-	€35.000	-	€30.000	-
Cyprus	€10.251	-	€35.000	-	€15.600	-
Latvia	7.000 LVL	9.932	24.000 LVL	34.052	35.000 LVL	49.659
Lithuania	35.000 LTL	10.137	125.000 LTL	36.203	100.000 LTL	28.962
Luxembourg	€10.000	-	€100.000	-	€10.000	-
Hungary	2.500.000 HUF	9.164	8.800.000 HUF	32.257	5.000.000 HUF	18.328
Malta	€10.000	-	€35.000	-	€35.000 or €24.000 or €14.000	-
Netherlands	€10.000	-	€100.000	-	None	None
Austria	€11.000	-	€35.000	-	€30.000	-
Poland	50.000 PLN	12.592	150.000 PLN	40.293	150.000 PLN	37.774
Portugal	€10.000	-	€35.000	-	€10.000 or €12.500	-
Romania	34.000 RON	8.071	118.000 RON	28.012	119.000 RON	28.249
Slovenia	€10.000	-	€35.000	-	€25.000	-
Slovakia	€13.941,45	-	€35.000	-	€49.790	-
Finland	€10.000	-	€35.000	-	€8.500	-
Sweden	50.000 SEK	10.190	320.000 SEK	36.252	None	None
United Kingdom	70.000 GBP	81.843	70.000 GBP	81.843	70.000 GBP	81.843

¹ See Article 3(2)(a) of Directive 2006/112/EC, as amended.

² See Article 34 of Directive 2006/112/EC, as amended.

³ See Articles 284 to 287 of Directive 2006/112/EC, as amended. This scheme is reserved for taxable persons established within the territory of the country.

CONTRIBUENTI MINIMI

contribuenti "minimi" in ambito Ue

Nella pubblicazione **IBFD - EU VAT COMPASS 2012/2013**, p. 501, viene affermato che:

"Even if their turnover remains below the registration threshold, small business will nonetheless be required to register if they render services to taxable persons established in another Member State and the services are deemed to be supplied in the customer's Member State (Article 44 of the VAT Directive).

In that case, the service providers must be registered just for the purposes of filing periodic recapitulative statements.

Also where they receive services from abroad that are subject to Vat under Article 44, small business must register for the purposes of accounting for Vat under the reverse charge mechanism on the value of the received services.

In constast with intra-Community acquisitions of goods, no threshold applies to cross-border services".

CONTRIBUENTI MINIMI

Contribuenti minimi di altro Paese Ue

La **Circolare n. 36/E del 21 giugno 2010** afferma che:

“4. Quali sono gli obblighi dei soggetti passivi d’imposta italiani che intrattengono rapporti commerciali con operatori di altri Stati membri rientranti nel regime giuridico delle piccole imprese?”

1) Soggetto passivo d’imposta italiano IT1 che effettua **acquisti di beni** presso un operatore di altro Stato membro sottoposto al regime delle piccole imprese:

IT1 non effettua l’acquisto intracomunitario, in quanto si deve supporre che trattasi di operazione rilevante ai fini IVA nello Stato membro di origine. IT1, se non ha ricevuto dal proprio dante causa un’apposita documentazione rappresentativa dell’operazione, emette comunque autofattura senza applicazione dell’imposta per documentare l’acquisto e non compila l’elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni.

2) Soggetto passivo d’imposta italiano IT1 che **cede beni** ad un operatore di altro Stato membro sottoposto al regime delle piccole imprese:

IT1 effettua una cessione intracomunitaria, per la quale l’imposta è dovuta nello Stato membro di destinazione del bene. IT1, quindi, emette fattura senza addebito d’imposta (art. 41 del D.L. n. 331 del 1993) e compila l’elenco delle cessioni intracomunitarie di beni.

CONTRIBUENTI MINIMI

contribuenti minimi italiani

La **Circolare n. 36/E del 21 giugno 2010** afferma che:

In premessa si osserva che i contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi 96 e seguenti, della legge n. 244 del 24 dicembre 2007, rientrano, ai sensi delle disposizioni comunitarie, tra gli operatori economici sottoposti al regime giuridico delle piccole imprese (artt. 281 – 292 della Direttiva 2006/112/CE). In relazione a tale problematica si esaminano i casi seguenti.

1) **Operatore “minimo” italiano IT1 che effettua acquisti intracomunitari di beni** presso un soggetto passivo di imposta di altro Stato membro:

IT1 effettua l'acquisto intracomunitario, integra la fattura ricevuta dal cedente estero con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta, non esercita il diritto a detrazione e compila l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari. Infatti, IT1 risulta debitore dell'imposta nel territorio dello Stato in relazione agli acquisti intracomunitari effettuati (art. 1, comma 100, della legge n. 244 del 2007) e deve porre in essere i conseguenti adempimenti (art. 7, comma 1, lett. d, del D.M. 2 gennaio 2008).

2) **Operatore “minimo” italiano IT1 che cede beni ad un soggetto passivo di imposta di altro Stato membro:**

IT1 non effettua una cessione intracomunitaria, ma piuttosto un'operazione interna, senza diritto di rivalsa, nella quale l'IVA non viene evidenziata in fattura. Infatti, i contribuenti soggetti al regime dei “minimi”, ai sensi del comma 100 dell'art. 1, citato, “*non addebitano l'Imposta sul Valore Aggiunto a titolo di rivalsa*” (vedi anche articolo 41, comma 2-bis del D.L. n. 331 del 1993 e circolare del 21 dicembre 2007, n. 73, punto 3.1.3). IT1, quindi, non compila l'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie di beni.

CONTRIBUENTI MINIMI

contribuenti minimi di altro Paese Ue

Secondo la Circolare n. 36/E del 21 giugno 2010, nel caso di servizi resi da **contribuenti esteri in franchigia** nei confronti di **contribuenti ordinari italiani**, si applicano le seguenti regole:

- **Acquisto di servizi (generici) presso soggetti in franchigia di altro Paese Ue**: se l'operatore economico italiano (in regime ordinario) IT non riceve apposita documentazione rappresentativa dell'operazione, emette autofattura senza Iva – NO Intra;

NB: tale impostazione è molto criticata; per prudenza è opportuno numerare e integrare con Iva la fattura estera o emettere autofattura con Iva in caso di mancato ricevimento.

- **Prestazione di servizi (generici) a soggetti in franchigia di altro Paese Ue**: l'operatore economico italiano (in regime ordinario) IT emette fattura non soggetta articolo 7-ter, comma 1, lettera a) del Dpr n. 633/1972 e presenta il modello Intra servizi (il tutto se il soggetto estero, come previsto dall'articolo 214 della direttiva, è dotato di n. identificativo Iva; in caso contrario emette fattura con Iva).

CONTRIBUENTI MINIMI

contribuenti minimi italiani

La **Circolare n. 36/E del 21 giugno 2010** afferma che:

(...)

3) Operatore “minimo” italiano IT1 che effettua acquisti di servizi presso un soggetto passivo di imposta di altro Stato membro:

Considerata l'assenza di una espressa disposizione normativa ed alla luce del principio giuridico secondo il quale la tassazione degli scambi intracomunitari avviene per i beni nel Paese di destinazione del bene medesimo e per i servizi nel luogo di stabilimento del committente, si ritiene che si possano applicare i principi già esposti per il caso sub 1). Pertanto, **IT1 riceve una prestazione territorialmente rilevante in Italia**, integra la fattura ricevuta dal cedente estero con l'indicazione dell'aliquota e dell'imposta, non esercita il diritto a detrazione e compila l'elenco riepilogativo dei servizi ricevuti.

4) Operatore “minimo” italiano IT1 che effettua prestazioni di servizi nei confronti di un soggetto passivo di imposta di altro Stato membro:

Rinviano alle considerazioni esposte al punto precedente, anche in questa ipotesi, con il caso sub 2), **IT1 non effettua una operazione intracomunitaria, ma un'operazione interna**, senza diritto di rivalsa, per la quale l'IVA non viene evidenziata in fattura. IT1, quindi, non compila l'elenco riepilogativo delle prestazioni di servizi rese.

Inoltre, in relazione a tutte le fattispecie sopra riportate, si ricorda che, ai sensi dell'art. 1, comma 111, della legge 24 dicembre 2007 n. 244, il regime dei minimi cessa di avere applicazione nell'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano il limite di 30.000 euro per oltre il cinquanta per cento. Pertanto, da tale momento i contribuenti in questione, per quanto riguarda gli adempimenti Intrastat, dovranno attenersi alle regole ordinarie.

NUOVE REGOLE IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

RISPOSTE A QUESITI

ACQUISTO E CESSIONE MERCI IN SPAGNA

Impresa italiana acquista merci da impresa tedesca, con consegna da parte di quest'ultima in Spagna.

L'impresa italiana cede tali merci a clienti spagnoli operatori economici.

RISPOSTA

L'impresa tedesca, dotata di posizione Iva in Spagna, acquista le merci in Cina, le fa giungere in Spagna, le sdogana in Spagna (importandole a titolo definitivo in Spagna) e le cede all'impresa italiana, con emissione di fattura (dalla posizione Iva spagnola) gravata dell'Iva spagnola.

ACQUISTO E CESSIONE MERCI IN SPAGNA

Secondo E&Y, Worldwide Vat, Gst Guide, 2013:

Nonestablished businesses.

A nonestablished business that makes supplies of goods or services in Spain must register for VAT if it is liable to account for Spanish VAT on the supply.

The reverse-charge mechanism generally applies to supplies made by nonestablished businesses to taxpayers. Under this mechanism, the taxpayer is the recipient of the goods or services supplied.

Supplies of goods.

If a foreign taxable person supplies goods to a company established in Spain, the recipient of the supply becomes liable for VAT purposes. However, the reverse-charge mechanism does not apply to certain items, including the following:

- Goods acquired through distance or mail-order sales
- Exempt exports
- Exempt intra-Community supplies

ACQUISTO E CESSIONE DI MERCI IN SPAGNA

La società tedesca – posizione Iva spagnola, come prima affermato, emette fattura con Iva spagnola.

L'impresa italiana emette fattura per operazione articolo 7-bis, comma 1, Dpr n. 633/1972 – inversione contabile nei confronti dei clienti spagnoli.

L'impresa italiana può chiedere e ottenere il rimborso dell'Iva spagnola, mediante la procedura telematica.

Volendo evitare di andare a credito di Iva spagnola l'impresa italiana dovrebbe aprire una posizione Iva in Spagna; in tale evenienza applicherebbe il reverse charge sull'acquisto e continuerebbe ad emettere fattura 7-bis – inversione contabile sulla cessione.

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA
Determinazione della base imponibile

L'articolo 13 del Dpr n. 633/1972 afferma che:

“1. La base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi e' costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti. (...).”

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA
Determinazione della base imponibile

Articolo 12 del Dpr n. 633/1972

Cessioni e prestazioni accessorie

- 1. Il trasporto, la posa in opera, l'imballaggio, il confezionamento, la fornitura di recipienti o contenitori e le altre cessioni o prestazioni accessorie ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, effettuati direttamente dal cedente o prestatore ovvero per suo conto e a sue spese, non sono soggetti autonomamente all'imposta nei rapporti fra le parti dell'operazione principale.**
- 2. Se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile.**

La regola da adottare è la seguente: l'operazione accessoria, quella cioè che assume una posizione secondaria e subordinata rispetto a quella principale a cui è collegata da un nesso di condizione necessaria, segue le stesse regole dell'operazione principale

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA

Determinazione della base imponibile

In buona sostanza, **affinché si abbia accessorietà ai sensi dell'articolo 12** e la cessione o la prestazione subordinata seguano lo stesso trattamento IVA dell'operazione principale, **e` necessario che**:

1. **vi sia un'operazione principale** (anche in termini di valore relativo) a cui collegare quella accessoria, al fine di integrarla, completarla o renderla possibile;
2. **la cessione o la prestazione accessoria avvenga tra gli stessi soggetti dell'operazione principale**;
3. **l'operazione accessoria o subordinata sia effettuata direttamente dal cedente o dal prestatore dell'operazione principale, ovvero per suo conto e a sue spese.**

CESSIONE DI BENI

FATTURAZIONE ATTIVA

condizione di resa della merce e base imponibile

REGOLE PER QUALUNQUE MODO DI TRASPORTO	
EXW (Franco fabbrica) luogo di consegna convenuto	<p>Vivamente sconsigliata negli scambi internazionali.</p> <p>Comporta il livello minimo di obbligazioni per il venditore.</p> <p>Il venditore effettua la consegna mettendo la merce a disposizione del compratore nei propri locali o in altro luogo di consegna convenuto.</p> <p>Il venditore non è tenuto a provvedere alle formalità doganali per l'esportazione.</p>
FCA (Franco vettore) luogo di consegna convenuto	<p>Il venditore effettua la consegna rimettendo la merce al vettore o ad altra persona designata dal compratore nei propri locali o in altro luogo convenuto.</p> <p>Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>
CPT (Trasporto pagato fino a ...) luogo di destinazione convenuto	<p>Il venditore effettua la consegna rimettendo la merce al vettore o ad altra persona designata dallo stesso venditore in un luogo concordato (luogo di consegna: passaggio dei rischi).</p> <p>Il venditore deve stipulare il contratto di trasporto e sopportare le spese necessarie per l'invio della merce al luogo di destinazione convenuto (luogo di destinazione: passaggio delle spese).</p> <p>In tale ambito, riguardo al contratto relativo al trasporto principale, secondo numerosi commentatori, il venditore opera in nome proprio (come mandatario senza rappresentanza) per conto dell'acquirente.</p> <p>Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>
CIP (Trasporto e assicurazione pagati fino a ...) luogo di destinazione convenuto	<p>Come CIP, ma il venditore provvede anche ad una copertura assicurativa (minima, alle condizioni standard) contro il rischio del compratore di perdita o danni alla merce durante il trasporto.</p> <p>In tale ambito, riguardo al contratto relativo al trasporto principale e al contratto di assicurazione, secondo numerosi commentatori, il venditore opera in nome proprio (come mandatario senza rappresentanza) per conto dell'acquirente.</p> <p>Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA
condizione di resa della merce e base imponibile

<p>DAT (Reso al terminal) terminal convenuto nel porto o luogo di destinazione convenuto</p>	<p>Il venditore effettua la consegna mettendo la merce, una volta scaricata dal mezzo di trasporto di arrivo, a disposizione del compratore al terminal convenuto nel porto o luogo di destinazione convenuto. Il venditore sopporta tutti i rischi connessi al trasporto e alla <u>scaricazione</u> della merce al terminal nel porto o luogo di destinazione convenuto. Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>
<p>DAP (Reso al luogo di destinazione) luogo di destinazione convenuto</p>	<p>Il venditore effettua la consegna mettendo la merce a disposizione del compratore sul mezzo di trasporto di arrivo pronta per la <u>scaricazione</u> nel luogo di destinazione convenuto. Il venditore sopporta tutti i rischi connessi al trasporto al luogo di destinazione convenuto. Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>
<p>DDP (Reso sdoganato) luogo di destinazione convenuto</p>	<p>Il venditore effettua la consegna mettendo la merce a disposizione del compratore, sdoganata all'importazione, sul mezzo di trasporto di arrivo pronta per la <u>scaricazione</u> nel luogo di destinazione convenuto. Il venditore sopporta tutte le spese e i rischi connessi al trasporto della merce al luogo di destinazione. Il venditore ha l'obbligo di sdoganare la merce non solo all'esportazione ma anche all'importazione, di pagare eventuali diritti sia di esportazione sia di importazione e di espletare tutte le formalità doganali. L'Iva o altre simili imposte / tasse pagabili all'importazione sono a carico del venditore, salvo diverso accordo esplicito nel contratto di vendita.</p>

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA
condizione di resa della merce e base imponibile

REGOLE PER IL TRASPORTO MARITTIMO E PER VIE D'ACQUA INTERNE	
FAS (Franco lungo bordo) porto d'imbarco convenuto	<p>Il venditore effettua la consegna mettendo la merce sottobordo della nave (ad esempio, su una banchina o sopra una chiatta) designata dal compratore nel porto d'imbarco convenuto.</p> <p>Il rischio di perdita o di danni alla merce passa quando la merce è sottobordo della nave e il compratore sopporta tutte le spese da tale momento in avanti.</p> <p>Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>
FOB (Franco a bordo) porto d'imbarco convenuto	<p>Il venditore effettua la consegna mettendo la merce a bordo della nave designata dal compratore nel porto d'imbarco convenuto.</p> <p>Il rischio di perdita o di danni alla merce passa quando la merce è bordo della nave e il compratore sopporta tutte le spese da tale momento in avanti.</p> <p>Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA
condizione di resa della merce e base imponibile

<p>CFR (Costo e nolo) porto di destinazione convenuto</p>	<p>Il venditore effettua la consegna mettendo la merce a bordo della nave. Il rischio di perdita o di danni alla merce passa quando la merce è a bordo della nave.</p> <p>Il venditore deve stipulare il contratto di trasporto e sopportare le spese necessarie per l'invio della merce al porto di destinazione convenuto. In tale ambito, riguardo al contratto relativo al trasporto principale, secondo numerosi commentatori, il venditore opera in nome proprio (come mandatario senza rappresentanza) per conto dell'acquirente. Come già il CPT e il CIP la clausola in esame presenta due punti critici, perché il passaggio del rischio e il trasferimento delle spese avvengono in due punti diversi.</p> <p>Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>
<p>CIF (Costo, assicurazione e nolo) porto di destinazione convenuto</p>	<p>Come CFR, ma il venditore provvede anche ad una copertura assicurativa (minima) contro il rischio del compratore di perdita o danni alla merce durante il trasporto.</p> <p>In tale ambito, riguardo al contratto relativo al trasporto principale e al contratto di assicurazione, secondo numerosi commentatori, il venditore opera in nome proprio (come mandatario senza rappresentanza) per conto dell'acquirente.</p> <p>Il venditore, se del caso, sdogana la merce all'esportazione.</p>

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA
condizione di resa della merce e base imponibile

Alla luce di quanto sopra riportato, riguardo alle relazioni tra condizioni di resa Incoterms 2010 e base imponibile delle operazioni è possibile concludere che:

- **L'impresa venditrice, in sede di fatturazione, può adottare il livello di dettaglio del corrispettivo che ritiene più opportuno:** unico importo o dettaglio dell'importo addebitato distinguendo tra le sue componenti elementari o solo relativamente ad alcune di esse (ad esempio: valore merce + spese trasporto + spese assicurazione, + imballaggio, etc.); il livello di dettaglio non muta evidentemente il trattamento fiscale dell'operazione;
- **Nel caso delle clausole INCOTERMS del gruppo C, il venditore opera quale mandatario dell'acquirente in relazione:**
 - al trasporto principale (CPT, CIP, CFR e CIF)
 - e all'assicurazione (CIP e CIF);in tale ambito, in fattura sarebbe opportuno evidenziare le spese anticipate in nome proprio ma per conto altrui (trasporto e, nei casi CIP e CIF, assicurazione; si tratta comunque di prestazioni accessorie alla vendita e ne seguono le sorti);
- **Nel caso delle restanti clausole** il venditore opera sempre in nome e per conto proprio; egli ha la facoltà, come sopra indicato, di scegliere il livello di dettaglio del corrispettivo.

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA

Determinazione base imponibile: spese trasporto

Esempi:

1) Impresa italiana vende merce al cliente estero X alla condizione DAP – stabilimento del cliente; acquista la prestazione di trasporto presso un vettore terzo.

L'impresa italiana è abilitata a:

- Indicare in fattura un prezzo già comprensivo delle spese di trasporto sino allo stabilimento del cliente;
- Oppure, dettagliare il prezzo: tanto per la merce, tanto per il trasporto, etc.

In tutti i due casi il trasporto è una prestazione accessoria e segue le sorti dell'operazione principale (operazione non imponibile articolo 8/1/a o operazione non imponibile articolo 41/1/a, a seconda del Paese di invio).

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA

Determinazione base imponibile: spese trasporto

2 Impresa italiana vende merce al cliente estero X alla condizione EXW; essa in sede di contratto si impegna, tuttavia, ad acquistare la prestazione di trasporto presso un vettore terzo e a riaddebitarla al cliente estero.

L'impresa italiana dovrebbe indicare distintamente in fattura:

- il prezzo della merce resa EXW;
- Il riaddebito del prezzo del trasporto.

In tale evenienza il trasporto è da ritenere una prestazione accessoria alla cessione della merce e segue le sorti dell'operazione principale (operazione non imponibile articolo 8/1/a o operazione non imponibile articolo 41/1/a, a seconda del Paese di invio).

NB: In tale evenienza sarebbe opportuno adottare una soluzione del tipo CPT o CFR

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA

Determinazione base imponibile: spese trasporto

Esempio

L'operatore italiano Alfa cede beni con la clausola "franco fabbrica" a Beta, impegnandosi ad anticipare in nome proprio ma per conto di Beta le spese di trasporto da Milano a Palermo eseguito dal vettore Gamma e che addebiterà distintamente in fattura insieme al corrispettivo della cessione.

Il cedente Alfa riceve dal vettore Gamma una fattura a lui intestata che annota nella sua contabilità e nel registro IVA degli acquisti procedendo alla detrazione dell'imposta.

Alfa riaddebita il costo del trasporto all'acquirente/committente Beta indicando l'importo nella fattura di vendita distintamente dal corrispettivo della cessione dei beni, applicando anche per il trasporto la medesima disciplina dell'operazione principale e la stessa aliquota del bene ceduto, ai sensi del precedente articolo 12.

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA

Determinazione base imponibile: spese trasporto

3) Come casi 1) e 2) ma con trasporto pattuito contestualmente alla vendita della merce ma addebitato in un momento successivo alla fatturazione della merce

La prestazione di trasporto continua ad essere una prestazione accessoria alla cessione della merce.

In caso di merce esportata occorre presentare domanda di revisione dell'accertamento doganale.

In caso di merce ceduta con invio in altro Paese Ue occorre presentare INTRA 1 TER di rettifica (se la rettifica non avviene nello stesso mese / trimestre in cui è stata posta in essere l'operazione di cessione).

CESSIONE DI BENI
FATTURAZIONE ATTIVA

Determinazione base imponibile: spese trasporto

4) Impresa italiana vende merce al cliente estero X alla condizione EXW; essa successivamente alla stipula del contratto di vendita della merce riceve l'incarico dal cliente di provvedere altresì ad acquistare la prestazione di trasporto a proprio nome (dell'impresa italiana) con suo addebito al cliente mandante.

In tale evenienza, di fatto, l'impresa italiana si comporta come uno spedizioniere.

In sede di riaddebito della prestazione di trasporto, l'impresa italiana potrebbe considerare la stessa:

- O come prestazione autonoma: articolo 7-ter
- O come prestazione accessoria alla vendita

Al riguardo, esistono opinioni discordanti.

BENI CAMPIONARIO

La nostra società invia beni campionario al nostro agente rumeno.

L'agente rumeno utilizza tale campionario al fine di illustrare ai clienti attuali e potenziali le caratteristiche dei nostri prodotti.

I clienti ordinano i prodotti direttamente alla nostra società e tali prodotti vengono consegnati ai clienti direttamente dalla nostra società.

RISPOSTA

L'articolo 17 della Direttiva 2006/112/CE afferma che:

“2. Non si considera trasferimento a destinazione di un altro Stato membro la spedizione o il trasporto di un bene ai fini di una delle operazioni seguenti:

(....)

h) la temporanea utilizzazione del bene, per una durata non superiore a ventiquattro mesi, nel territorio di un altro Stato membro all'interno del quale l'importazione dello stesso bene in provenienza da un paese terzo ai fini di una utilizzazione temporanea fruirebbe del regime dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione.

BENI CAMPIONARIO

Il regime di ammissione temporanea in esonero totale dai dazi doganali, è, ad esempio, previsto per i seguenti beni:

- “campioni importati in quantità ragionevole al solo scopo di essere presentati o di essere oggetto di una dimostrazione;
- merci destinate ad essere esposte od utilizzate durante una manifestazione pubblica non esclusivamente organizzata allo scopo di vendere;”.

Alla luce di quanto sopra è da ritenere che i beni campionario possano rientrare in tale ambito, con la conseguenza che:

- L’invio degli stessi non è soggetto alla regola dei 365 giorni (di cui all’articolo 6, comma 1, del Dpr n. 633/1972), salvo che tale termine sia fissato nel contratto;
- ma a quella dei 24 mesi di cui all’articolo 17, comma 2, lettera h) della direttiva 2006/112/CE.

La società italiana, all’atto dell’invio dei beni deve procedere alla loro annotazione sull’apposito registro di carico / scarico di cui all’articolo 50, comma 5, del DI n. 331/1993.

Sull’argomento cfr. quanto riportato alle pagine seguenti, reperito mediante google (www.studioandreetta.it/).

BENI CAMPIONARIO

BENI IN CONTO CAMPIONARIO ED IVA

Quesito: *Siamo tenuti a fatturare ai nostri agenti il campionario loro affidato, qualora quest'ultimo non venga restituito entro il termine di un anno?*

Risposta: Alcuni Uffici IVA ritenevano che, scaduto il termine di un anno, la merce affidata in conto campionario ai propri agenti dovesse in ogni caso essere restituita o fatturata; un tale obbligo veniva desunto, presumibilmente:

- dal disposto dall'art. 6, 2° c., lett. d), del Dpr 633/1972, che regola le consegne di merci effettuate a seguito di contratti estimatori;
- dalla previsione di durata annuale del documento di accompagnamento disposta dall'ultimo comma dell'art.3 del Dpr n. 627 del 6.10.1978 (oggi non più applicabile).

A nostro modesto avviso, invece, non dovrebbero esistere dubbi sul fatto che si tratta di operazioni che la legge non considera "cessioni di beni" agli effetti dell'iva, in quanto non sussiste alcuno degli elementi qualificanti le cessioni medesime (onerosità e trasferimento della proprietà), nè risultano applicabili, in questi casi, deroghe alle regole generali statuite dall'art. 3 del Dpr n. 633/1972.

In base a quanto precede, lo spirare del termine di un anno non produce alcun obbligo di fatturazione, a meno che, per accordi stabiliti tra le parti (mandante e mandatario), la mancata restituzione entro un certo termine non debba essere qualificata come cessione.

E' tuttavia necessario vincere il sistema delle presunzioni, secondo il quale si presumono cedute o acquistate "in nero", rispettivamente, le merci "uscite" o "entrate" senza fatturazione, salvo ne sia dimostrato il diverso titolo. La prova dell'avvenuto trasferimento **a titolo non traslativo della proprietà** può essere fornita effettuando l'annotazione delle consegne in c/campionario sul libro giornale o su apposito registro vidimato, ovvero, più semplicemente, anche conservando i documenti di accompagnamento riportanti la causale "beni in c/campionario non destinati alla vendita".

BENI CAMPIONARIO

BENI IN CONTO CAMPIONARIO TRASFERITI AD AGENTE INTRACOMUNITARIO

Quesito: *A quali obblighi siamo tenuti in caso di trasferimento ad un nostro agente intracomunitario di merci in conto campionario?*

Risposta: Si premette che l'invio di merci in c/campionario è operazione oggettivamente diversa dalla cessione di "campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati". Nell'ordinamento Iva interno il trasferimento di campionario è escluso dal campo di applicazione dell'Iva (vedasi altra risposta a quesito riportata in questa stessa sezione del sito); diversamente, invece, va inquadrata la medesima operazione in ambito intracomunitario.

L'articolo 41, 2° comma, lett. c), del Decreto legge 30 agosto 1993 n. 331, infatti, considera cessione intracomunitaria ("assimilata") ***"l'invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli indicati nel successivo comma 3 di beni ivi esistenti"***.

Nonostante manchino entrambi i requisiti dell'onerosità e del trasferimento della proprietà, il movimento di beni dall'Italia verso un altro stato membro viene, perciò, ad essere assimilato ad una cessione intracomunitaria con le seguenti eccezioni:

- beni inviati in altro Stato membro, oggetto delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali,
- beni inviati in in altro Stato membro per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni,
- beni inviati in in altro Stato membro che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.

BENI CAMPIONARIO

La C.M. Dog. n. 48 del 1985 ha riconosciuto il beneficio della **ammissione temporanea**, tra gli altri, ai trasferimenti di merci destinate a fiere ed esposizioni, stampi, merci da sottoporre a prove, esperimenti o dimostrazioni, **campioni**, merci per tentata vendita, ecc...

In base a quanto precede e avverata la condizione della temporaneità del trasferimento (secondo le disposizioni comunitarie non più di 24 mesi), si ritiene che i trasferimenti di beni verso l'agente comunitario, in conto campionario e non destinati alla vendita, rientrando nell'ipotesi di cui sub 3., non debbano essere considerati cessioni intracomunitarie (assimilate) di beni.

Non è fuori luogo ricordare che, ai sensi dell'art. 50, comma 5, del DL n. 331/1993, *"i movimenti relativi a beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo provenienti in base ad uno dei titoli non traslativi di cui all'articolo 38, comma 5, lettera a), devono essere annotati in apposito registro, tenuto e conservato a norma dell'articolo 39 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"*.

Per quanto riguarda il superamento del sistema delle presunzioni, vedasi la risposta ad altro quesito inserito in questa stessa sezione.

Resta da considerare il problema della eventuale compilazione del modello INTRA. A questo proposito, va subito rilevato che i soggetti tenuti alla sua compilazione con periodicità mensile debbono riportare nella parte statistica anche i trasferimenti di beni in regime sospensivo, salvo che operino le esclusioni di cui all'art. 20 del Regolamento Cee n. 3046/92.

Tra le predette esclusioni, purchè gli scambi siano di **natura passeggera**, rientrano, tra le altre, le merci destinate a fiere ed esposizioni ed i campioni commerciali.

SPESE FIERISTICHE

La **Circolare n. 37/E** a p. 29 afferma che:

“ si deve ritenere che **il concetto di accessorietà nell’ambito dei servizi culturali, scientifici e simili** (si veda, al riguardo, l’articolo 33 del regolamento) debba essere inteso, con riferimento al profilo soggettivo dell’operazione, in senso più ampio rispetto a quanto in precedenza previsto. In sostanza, al fine di qualificare una prestazione di servizi come accessoria rispetto a quella principale, pur restando confermata la necessaria strumentalità della prima rispetto alla seconda, è opportuno prescindere dall’identità dei soggetti coinvolti nell’operazione principale e in quella accessoria: come affermato dalla Corte di Giustizia, piuttosto, debbono essere considerate accessorie ad un’attività artistica, scientifica o affine tutte le prestazioni che, senza costituire direttamente una siffatta attività, **rappresentano un presupposto necessario della realizzazione dell’attività principale**, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi (sentenze C-327/94 del 26 settembre 1996 e C-114/05 del 9 marzo 2006).”

SPESE FIERISTICHE

Alla luce di tale Circolare, è da ritenere che le spese sostenute nell'ambito della manifestazione fieristica, ai fini dell'Iva italiana, rientrano tra i servizi generici, con obbligo di:

- assoggettamento all'Iva italiana;
- presentazione del modello Intra servizi.

Ove la fattura estera esponga l'Iva, occorre distinguere tra due situazioni:

- Se si tratta di Iva richiedibile (e richiesta concretamente) a rimborso: allora l'integrazione deve essere fatta sulla sola base imponibile;
- In caso contrario (è, ad esempio, il caso dell'Iva subita in Paesi extra Ue diversi da Israele, Norvegia e Svizzera): allora occorre integrare il totale fattura estera.

Esulano da tale schema le fatture di alberghi, ristoranti, taxi, etc. per spese sostenute fuori dai locali della fiera.