

AGGIORNAMENTI FISCALI E DOGANALI NEGLI SCAMBI CON L'ESTERO

Avv. Andrea Bonaria
Torino, 18/10/2024

INDICE DEGLI ARGOMENTI

1. IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

- a) Disciplina nazionale e comunitaria a confronto;
- b) Il territorio ai fini IVA;
- c) Il presupposto territoriale nelle cessioni di beni;
- d) Il nuovo regime sanzionatorio degli scambi intracomunitari
- e) Regole generali di territorialità nelle prestazioni di servizi;
- f) Regole speciali di territorialità nelle prestazioni di servizi
- g) Presupposto temporale.

2. FATTURAZIONE ATTIVA E REGISTRAZIONE DELLE FATTURE

- a) Contenuto della fattura – art. 21, D.P.R. 633/1972;
- b) Operazioni accessorie – art. 12 D.P.R. 633/72;
- c) Note di variazione – art. 26, D.P.R. 633/1972;
- d) Fatturazione degli acconti;
- e) Obblighi di documentazione, di fatturazione e di registrazione delle operazioni;

3. OPERAZIONI A TITOLO GRATUITO

INDICE DEGLI ARGOMENTI

4. OPERAZIONI TRIANGOLARI E CASI PRATICI

- a) Quadro introduttivo;
 - b) Triangolazioni intracomunitarie;
 - c) Triangolazioni intracomunitarie improprie;
 - d) Triangolazioni interne;
 - e) Flusso documentale: casi pratici – cessione intracomunitaria e mezzi di prova.
-

1. IVA NEI RAPPORTI CON L'ESTERO

a) Disciplina nazionale e comunitaria a confronto

DISCIPLINA NAZIONALE E COMUNITARIA

CESSIONI DI BENI

- La Direttiva 2006/112/CE le disciplina all'art. 14 come «**il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario**».
- La formulazione del testo domestico è invece diversa, posto che l'art. 2 DPR 633/72 le definisce, al primo comma, come «**gli atti a titolo oneroso che importano trasferimento della proprietà ovvero costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere**». A al secondo comma fanno poi seguito una serie di eccezioni «attrattive», quali vendite con riserva della proprietà, locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, passaggi dal committente al commissionario o dal commissionario al committente di beni venduti in esecuzione di contratti di commissione, ecc...
- La giurisprudenza consolidata della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha tuttavia dichiarato che «*la nozione di cessione di beni [...] non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario*» (cfr., C-494/12 Dixons Retail).
- Nel sistema europeo il trasferimento del bene è l'elemento obiettivo la cui esistenza rende una operazione qualificabile come cessione di beni, a prescindere dallo scopo o dal risultato dell'operazione. La presenza di un corrispettivo per tale trasferimento non costituisce il presupposto dell'imposta e non incide sulla qualificazione dell'operazione, ma è l'elemento necessario per la determinazione della base imponibile.
- Nel sistema domestico, invece, la «cessione» è configurata come categoria giuridica autonoma, delineata con riferimento ad atti produttivi di specifici effetti, individuati attraverso il ricorso a istituti di derivazione civilistica, e caratterizzata dal trasferimento del diritto di proprietà ovvero dalla costituzione o dal trasferimento di diritti reali di godimento, e non dalla semplice traslazione della disponibilità economica dei beni, come suggerisce la norma comunitaria.

DISCIPLINA NAZIONALE E COMUNITARIA

PRESTAZIONI DI SERVIZI

- Con riferimento alla legislazione comunitaria, l'art. 24, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112/CE non fornisce una definizione in chiaro delle prestazioni di servizi, stabilendo che si considera tale «ogni operazione che non costituisce una cessione di beni». Le prestazioni di servizi, quindi, non vengono definite in positivo, dovendo essere pertanto individuate in via residuale.
- La genericità dell'espressione utilizzata dal legislatore comunitario nell'art. 24, paragrafo 1, della Direttiva 2006/112, implica che la portata della norma è molto ampia, e dunque idonea a ricomprendere al suo interno ogni operazione non classificabile come cessione di beni.
- Il perimetro applicativo è ampliato a sua volta anche dall'art. 25 lett. b), della stessa direttiva, in cui si evidenzia che *"una prestazione di servizi può consistere, tra l'altro, in una delle operazioni seguenti: ... b) l'obbligo di non fare o di permettere un atto o una situazione"*.
- Il legislatore nazionale dedica alle prestazioni di servizi l'art. 3 del D.P.R. 633/1972, utilizzando un'impostazione analoga a quella adottata nel precedente art. 2 DPR 633/72, relativo alle cessioni di beni, procedendo, quindi, dal "generale" al "particolare", e definendo in termini positivi le prestazioni ivi indicate e le relative eccezioni e deroghe.
- L'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972 definisce in linea generale le prestazioni di servizi nel primo comma, indicandole nominativamente e prevedendo la categoria residuale "di chiusura" delle prestazioni dipendenti da "obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte".
- Le prestazioni di servizi menzionate nel primo comma sono connesse a contratti disciplinati dal Codice civile e, specificamente, ai seguenti contratti: appalto; contratto d'opera; trasporto; agenzia; spedizione; mediazione; deposito.

DISCIPLINA NAZIONALE E COMUNITARIA

In base all'art. 2 Direttiva 2006/112/CE, sono soggette all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi **effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale**. Costituiscono inoltre operazioni da assoggettare all'IVA di acquisti intracomunitari di beni e le importazioni di beni.

In base all'art. 9 Direttiva 2006/112/CE:

- Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.
- Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità.
- 2. Oltre alle persone di cui al paragrafo 1, si considera soggetto passivo ogni persona che effettui a titolo occasionale la cessione di un mezzo di trasporto nuovo spedito o trasportato a destinazione dell'acquirente dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, fuori dal territorio di uno Stato membro ma nel territorio della Comunità.

*“Una prestazione di servizi viene effettuata «a titolo oneroso», ai sensi di detta disposizione, **soltanto quando tra il prestatore e il destinatario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il corrispettivo effettivo di un servizio individuabile prestato al destinatario** (v., in tal senso, sentenze del 18 luglio 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, punto 19 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 22). **Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto** (v., in tal senso, sentenza del 23 dicembre 2015, Air France-KLM e Hop!Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, punto 23 nonché giurisprudenza ivi citata)”. “Dalla giurisprudenza della Corte risulta che sussiste un nesso diretto **quando due prestazioni si condizionano reciprocamente [...], vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra e viceversa**”.*

b) Il territorio ai fini IVA

IL TERRITORIO AI FINI IVA

La territorialità ai fini dell'IVA

- L'analisi della disciplina normativa sul tema della territorialità non può che partire dagli articoli 5 e 6 della Direttiva 2006/112/CE ovvero dalle norme che fissano i principi in materia di definizione del territorio in cui la direttiva stessa e l'IVA comune si applicano.
- Come sancito dall'art. 5 della Direttiva 2006/112/ CE «*Ai fini dell'applicazione della presente Direttiva, si intende per:*
 - 1) "**Comunità**" e "**territorio della Comunità**", l'insieme dei territori degli Stati membri quali definiti al punto 2);
 - 2) "**Stato membro**" e "**territorio di uno Stato membro**", il territorio di ciascuno Stato membro della Comunità cui si applica il Trattato sull'Unione Europea, conformemente all'articolo 52 ed all'art. 355 del TFUE, esclusi il territorio o i territori menzionati all'articolo 6 della presente direttiva;
 - 3) "**territori terzi**", i territori che sono menzionati all'articolo 6;
 - 4) "**paese terzo**", ogni Stato o territorio cui non si applica il trattato».

IL TERRITORIO AI FINI IVA (*segue*)

- L'articolo 6 della Direttiva invece dispone che la presente Direttiva non si applica ai seguenti territori, che fanno parte del territorio doganale della Comunità:
 - a) Monte Athos;
 - b) Isole Canarie;
 - c) I territori francesi di cui all'articolo 349 e all'articolo 355, paragrafo 1, del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea;
 - d) Isole Aland;
 - e) Isole Anglo-normanne;
 - f) Campione d'Italia (*NB: per effetto del Regolamento 2019/474/UE);
 - g) Le acque italiane del lago di Lugano (*NB: per effetto del Regolamento 2019/474/UE).
- Nello specifico, la direttiva definisce il "**territorio comunitario**" quale insieme dei territori dei singoli Stati membri, i territori terzi (quali quei territori che appartengono agli Stati membri per i quali la direttiva IVA non si applica) e i Paesi terzi (i.e. quei Paesi a cui il trattato UE non si applica).

c) Il presupposto territoriale nelle cessioni di beni

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

La disciplina nazionale (art. 7-bis, D.P.R. 633/1972) e unionale (artt. 31 e 32 Direttiva 2006/112/CE)

L'art. 7-bis riprende il contenuto del previgente art. 7, comma 2 e ripropone la consueta suddivisione delle cessioni di beni a seconda che abbiano ad oggetto **beni immobili** ovvero **mobili**. L'art. 7-bis, D.P.R. 633/1972 appare come un improprio recepimento della normativa comunitaria, la quale, agli **artt. 31 e 32 direttiva n. 2006/112/CE**, si limita a disciplinare le **cessioni senza** (art. 31) e **con** (art. 32) **trasporto** dei beni a destinazione dell'acquirente.

- Art. 31, Direttiva 2006/112/CE: «*Si considera come luogo della cessione, se il bene non viene spedito o trasportato, il luogo dove il bene si trova al momento della cessione*».
- Art. 32, Direttiva 2006/112/CE: «*Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. Tuttavia, se il luogo di partenza della spedizione o del trasporto dei beni si trova in un territorio terzo o in un paese terzo, il luogo della cessione effettuata dall'importatore designato o riconosciuto come debitore dell'imposta in forza dell'articolo 201, nonché quello delle eventuali cessioni successive, si considerano situati nello Stato membro d'importazione dei beni*».
- Per quanto concerne i beni mobili l'art. 7-bis, comma 1, secondo periodo, prevede che sia rilevante agli effetti territoriali la cessione di beni mobili “nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio dello Stato (...)”. In sostanza, vengono in rilievo due elementi:
 - che i beni abbiano la qualifica di beni nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione e;
 - che siano esistenti nel territorio dello Stato.
- La duplicità del presupposto è resa evidente dal tenore letterale della norma e risulta in linea con l'esigenza di assoggettare a tassazione i beni che “fisicamente” e “giuridicamente” si considerano appartenenti al territorio dello Stato all'atto della cessione. La norma, tuttavia, **non contiene alcun elemento utile a stabilire quando un bene assume tale qualifica** e quando e come possa avvenire una sua mutazione in bene non nazionale (estero). La soluzione a tale problematica non può che essere individuata attraverso il richiamo alle disposizioni doganali che regolano l'origine dei beni, le importazioni e le esportazioni (cfr. circ. 19.12.1972, n. 874/33650).

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

- Il rinvio alle disposizioni doganali consente di individuare le ipotesi in cui i beni, pur conservando lo status di merce allo stato estero, possono **trovarsi “fisicamente” nel territorio dello Stato** senza che siano stati oggetto di una importazione. Queste ipotesi sono costituite dal regime di **transito** e dalla **custodia** delle merci in luoghi soggetti a vigilanza doganale e, in entrambi i casi, **le cessioni dei beni che ne sono oggetto si considerano effettuate fuori dal territorio dello Stato.**
- La definizione di beni **mobili comunitari** è contenuta **nell’art. 5, n. 23, reg. n. 952/2013/UE**: sono merci comunitarie :
 - ❖ *merci interamente ottenute nel territorio doganale della Comunità, senza aggiunta di merci importate da paesi o territori non facenti parte del territorio doganale della Comunità. Le merci interamente ottenute nel territorio doganale della Comunità non hanno la posizione doganale di merci comunitarie se sono ottenute da merci vincolate al regime di transito esterno, deposito, ammissione temporanea o perfezionamento attivo, nei casi stabiliti a norma dell’articolo 101, paragrafo 2, lettera c);*
 - ❖ *merci introdotte nel territorio doganale della Comunità da paesi o territori non facenti parte di tale territorio e immesse in libera pratica;*
 - ❖ *merci ottenute o prodotte nel territorio doganale della Comunità esclusivamente da merci di cui alla lettera b) oppure da merci di cui alle lettere a) e b);”*
- Per la procedura di **immissione in libera pratica**, il regime è definito dall’art. 29 del Trattato sul Funzionamento della UE : *“Sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse”.*
- I **beni nazionali** sono una ulteriore specificazione del concetto di merci unionali che fa riferimento a **beni interamente prodotti nel territorio dello Stato italiano** o, se di provenienza estera, ivi immessi in libera pratica con l’assolvimento dell’IVA.
- I beni in **temporanea importazione** sono i beni di provenienza estera, assoggettati ai regimi di cui al reg. n. 952/2013/UE di perfezionamento attivo (artt. 256 e ss.), applicabile **alle merci destinate ad essere introdotte nell’Unione**, al fine dell’esecuzione delle lavorazioni, nonché i beni in regime di ammissione temporanea (artt. 250 e ss. reg. n. 952/2013/UE), cioè, destinati a rimanere solo per un periodo determinato nell’Unione e che “non siano destinate a subire modifiche, ad eccezione del loro deprezzamento normale dovuto all’uso che ne è fatto”).
- Infine, i **beni non comunitari** sono merci diverse da quelle in libera pratica o che hanno perso la posizione doganale di merci comunitarie.

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

- Una specifica disposizione riguarda le cessioni di **beni destinati ad essere montati, installati o assemblati nel territorio di destinazione**. Per questa ipotesi la norma comunitaria prevede la delocalizzazione dell'operazione nel Paese in cui l'operazione viene effettuata.

Cessioni di beni durante un trasporto intracomunitario di passeggeri

- Il comma 2 dell'art. 7-bis indica il luogo di cessione dei beni a bordo di una nave, un aereo o un treno durante un trasporto di persone. La disposizione racchiude il principio di tassazione delle cessioni **nel luogo di origine del trasporto** (quindi, nel territorio nazionale, se il trasporto abbia ivi origine) disciplinato dall'art. 37 direttiva n. 2006/112/CE.
- La norma limita l'applicazione del principio territoriale alle cessioni effettuate nella "parte" del trasporto effettuata all'interno della Comunità. Occorre osservare che la norma si riferisce alle cessioni, sicché le prestazioni di servizi (ad es., le somministrazioni) restano escluse da tale disposizione.
- Inoltre, la Corte di Giustizia [CGCE 15.9.2005, causa C-58/04, Antje Köhler v. Finanzamt Düsseldorf Nord] ha affermato che, per quanto riguarda le cessioni di beni effettuate a bordo della navi, **valgono i medesimi principi riguardanti le prestazioni di servizi**. Pertanto, secondo la Corte *"qualsiasi cessione di beni effettuata su una nave nel corso di uno scalo fuori della Comunità è considerata realizzata fuori dell'ambito di applicazione della direttiva, rientrando in tal caso il trattamento fiscale della cessione di beni nella potestà tributaria dello Stato del luogo di scalo"*.

Cessioni di gas ed energia elettrica

- Il comma 3 riprende il contenuto del terzo periodo dell'art. 7, comma 2, previgente e disciplina le cessioni di gas naturale, di energia elettrica, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento.
- La prima norma (recepita alla lett. a), comma 3) introduce la presunzione di collegamento territoriale delle cessioni al luogo di **residenza fiscale dell'operatore**, quando esso sia definito come *"soggetto passivo-rivenditore"*. La successiva disposizione (recepita alla lett. b), comma 3), riferita a soggetti diversi dai rivenditori, **collega la rilevanza territoriale all'effettivo uso o consumo nel territorio nazionale** e, per la parte non consumata o utilizzata, presuntivamente in riferimento alle cessioni effettuate nei confronti di soggetti stabiliti nel territorio nazionale

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

Cessioni di beni ed operazioni intracomunitarie

- Si definiscono cessioni intracomunitarie le operazioni tra due operatori identificati ai fini IVA in due Paesi UE, con trasferimento fisico dei beni da un territorio all'altro dell'Unione e con passaggio della proprietà o di altro diritto reale di godimento a titolo oneroso.
- Tipicamente, i requisiti costitutivi della cessione intracomunitaria (ma anche dell'acquisto, cfr. infra) sono: (i) **onerosità dell'operazione**; (ii) **acquisizione della proprietà o di altro diritto reale sul bene**; (iii) **effettiva movimentazione, con partenza da uno SM e arrivo in un altro**; (iv) **status di operatore economico del cedente e del cessionario, entrambi dotati di partita IVA**.
- Per le cessioni intraUE è dunque prevista, in generale, **la non imponibilità ad IVA**, coerentemente con il principio della tassazione nel **Paese di destinazione**. La ratio perseguita dalla norma unionale e nazionale è, tendenzialmente, quella di trasferire il gettito fiscale allo Stato membro in cui avviene il consumo finale dei beni ceduti.
- La non imponibilità delle cessioni di beni intraUE è prevista all'art. **138 della Direttiva 2006/112/CE**, il quale stabilisce che *«gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore, dall'acquirente o per loro conto, effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo, o di un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso dallo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni»*.
- La non imponibilità IVA dell'operazione dipendeva, in passato, dal solo requisito (sostanziale) della soggettività passiva dell'acquirente UE, e non anche dalla circostanza (formale) della corretta attribuzione al cessionario di un valido codice identificativo IVA. L'eventuale irregolarità formale, consistente nell'erronea indicazione del codice identificativo del cessionario, **non poteva dunque determinare la tassazione di un'operazione per sua natura non imponibile**.
- In particolare, con la Direttiva 2018/1910/UE, in vigore dal 1° gennaio 2020, **sono stati rafforzati i requisiti necessari alla non imponibilità della cessione intraUE**. La norma dell'art. 138 Direttiva 2006/112/CE risulta modificata nei seguenti termini: *«Gli Stati membri esentano le cessioni di beni spediti o trasportati, fuori del loro rispettivo territorio ma nella Comunità, dal venditore o dall'acquirente o per loro conto, se sono soddisfatte le condizioni seguenti:*
- *a) i beni sono ceduti a un altro soggetto passivo, o a un ente non soggetto passivo, che agisce in quanto tale in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio;*
- *b) il soggetto passivo o un ente non soggetto passivo destinatario della cessione è identificato ai fini dell'IVA in uno Stato membro diverso da quello in cui la spedizione o il trasporto dei beni ha inizio e ha comunicato al cedente tale numero di identificazione IVA;*
- *L'esenzione prevista al paragrafo 1 non si applica qualora il cedente non abbia rispettato l'obbligo, di cui agli articoli 262 e 263, di presentare un elenco riepilogativo o l'elenco riepilogativo da lui presentato non riporti le informazioni corrette riguardanti tale cessione come previsto dall'articolo 264, a meno che egli non possa debitamente giustificare la sua mancanza secondo modalità ritenute soddisfacenti dalle autorità competenti»*.

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

- Dal dato normativo emerge inequivocabilmente che **il numero di identificazione IVA diventa**, oltre alla condizione del trasporto dei beni fuori dallo Stato membro di cessione, **una condizione sostanziale** per l'applicazione della non imponibilità anziché un requisito formale.
- Ugualmente, l'inserimento da parte del cedente dei dati del cessionario **negli elenchi riepilogativi è essenziale** per consentire allo Stato membro di arrivo di essere informato della presenza dei beni nel suo territorio. Di conseguenza, qualora il cedente non rispetti tali obblighi relativi al VIES, non dovrebbe applicarsi la non imponibilità ai fini dell'IVA.
- Il Legislatore italiano ha recepito tale modifica; in particolare, risulta modificato l'art. 41 D.L. 331/1993 a cui è inserito il comma 2-ter, secondo cui *«le cessioni di cui al comma 1, lett. a) e al comma 2, lett. c), costituiscono cessioni non imponibili a condizione che i cessionari abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito da un altro Stato membro e che il cedente abbia compilato l'elenco di cui all'articolo 50, comma 6, o abbia debitamente giustificato la incompleta o mancata compilazione dello stesso»*.
- Il trasporto dei beni da un Paese UE all'altro è l'ulteriore elemento necessario alla realizzazione di una cessione non imponibile (**requisito territoriale**). Il trasporto dall'Italia al Paese di destinazione **non deve tuttavia essere immediato** (non è previsto un termine temporale per effettuare il trasporto) **né diretto**: è sufficiente che il trasporto intraUE avvenga e che l'acquirente, munito di partita IVA di un altro Paese UE, acquisisca il potere di disporre del bene, in qualità di proprietario, nel territorio del Paese UE che costituisce la destinazione finale dei beni.
- Tra le cessioni intraUE non imponibili sono ricomprese anche *«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 assemblati da parte del fornitore o per suo conto»* (art. 41, comma 1, lett. c., D.L. 331/1993).

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

Cessioni Intracomunitarie assimilate

- *Si considerano, in ogni caso, cessioni intracomunitarie ex art. 41, comma 2, D.L. 331/1993:*
 - le cessioni a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi di cui all'art. 38, comma 4, D.L. 331/1993 trasportati o spediti in altro Stato membro dai cedenti o dagli acquirenti, ovvero per loro conto.*
 - l'invio di beni in altro Stato membro in conto proprio.*
- La norma estende la disciplina delle cessioni intraUE anche **alle vendite di mezzi di trasporto nei confronti di soggetti UE privati** o comunque privi della possibilità di esercitare la detrazione d'imposta: vendite che sarebbero, a stretto rigore, escluse dall'ambito di applicazione dell'art. 41, comma 1, perché carenti del requisito soggettivo in capo al cessionario UE.
- La disciplina degli scambi intraUE si applica anche alla fattispecie del mero trasferimento fisico di beni dallo Stato italiano ad un altro Stato membro, senza che vi sia il trasferimento giuridico del potere di disposizione su tali beni ad un soggetto diverso dal cedente. L'“invio di beni a sé stessi”, da parte del soggetto passivo nazionale, è **assimilato ad una cessione intraUE non imponibile** in attuazione dell'art. 17, par. 1, Direttiva 2006/112/CE, secondo cui «è assimilato ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro Stato membro». L'assimilazione alle cessioni intraUE vale solo per l'invio di beni destinati ad essere durevolmente utilizzati nel territorio dello Stato membro.

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

Acquisti Intracomunitari

- Nel sistema IVA europeo l'operazione intracomunitaria è «spezzata» in due: da una parte la cessione, con le proprie regole, e dall'altra l'acquisto intracomunitario.
- L'art. 2 par. 1 Direttiva 2006/112/CE stabilisce infatti che sono soggette all'IVA, oltre alle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale ed alle importazioni di beni, anche **gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:**
 - i. da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli articoli 33 e 36;
 - ii. quando si tratta di mezzi di trasporto nuovi, da un soggetto passivo, o da un ente non soggetto passivo, i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA in forza dell'articolo 3, paragrafo 1, o da qualsiasi altra persona non soggetto passivo;
 - iii. quando si tratta di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le accise relative sono esigibili nel territorio dello Stato membro a norma della direttiva 92/12/CEE, da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA, in forza dell'articolo 3, paragrafo 1.
- A tale definizione si contrappone quella dell'art. 38 D.L. 331/93, caratterizzata dal medesimo impianto delle cessioni di beni e prestazioni di servizi: *«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».*
- E' importante sottolineare che, in base all'art. 16 Regolamento 282/2011/UE *«lo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni nel quale è effettuato un acquisto intracomunitario di beni a norma dell'articolo 20 della direttiva 2006/112/CE esercita il proprio potere impositivo indipendentemente dal trattamento IVA applicato all'operazione nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni. L'eventuale domanda di correzione da parte del cedente dell'IVA da questi fatturata e dichiarata allo Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto dei beni è trattata da detto Stato membro conformemente alle sue disposizioni nazionali»*
- Il cedente può pretendere la restituzione dell'imposta che lo Stato di appartenenza abbia eventualmente (ed illegittimamente) incassato sulla cessione avente natura intracomunitaria (Cfr. C-84/09 X).

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

Cessioni all'esportazione e regole di tassazione

- Dall'1.1.1993, a seguito dell'introduzione del regime transitorio degli scambi intracomunitari di beni, di cui al d.l. 30.8.1993, n. 331, l'art. 8 d.P.R. n. 633/1972 è **stato modificato** in modo che la non imponibilità IVA, prevista per le esportazioni, **riguardi solo le cessioni di beni trasportati/spediti al di fuori del territorio della Comunità**, così come definito dall'art. 7, comma 1, lett. b), d.P.R. n. 633/1972.
- Ai sensi dell'art. 1, punto 19, lett. a) e c), del reg. UE n. 2446/2015, s'intende per **esportatore**:
 - (i) la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che, al momento dell'accettazione della dichiarazione, è titolare del contratto concluso con il destinatario nel Paese terzo e ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione;
 - (ii) la persona stabilita nel territorio doganale dell'Unione che ha la facoltà di decidere che le merci devono essere trasportate verso una destinazione situata al di fuori del territorio doganale dell'Unione.
- Ai sensi dell'art. 8 del DPR 633/72, le cessioni all'esportazione configurano operazioni non imponibili agli effetti dell'IVA a condizione che:
 - sia trasferito il diritto di proprietà (o altro diritto reale di godimento) sui beni;
 - i beni stessi siano materialmente trasferiti al di fuori del territorio dell'Unione europea.

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

- L'art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72 disciplina le cessioni all'esportazione il cui trasporto o spedizione dei beni è eseguito "a cura o a nome del cedente", anche avvalendosi di un commissionario (**esportazioni dirette**). A tal fine, è utile fare riferimento alle condizioni di consegna della merce, definite nel contratto o nella documentazione commerciale, come individuate dalle clausole Incoterms.
- Per quanto attiene ai requisiti oggettivi delle esportazioni "dirette", rileva:
 - ✓ il trasferimento della merce al di fuori dell'Unione europea, da provare con apposita documentazione doganale;
 - ✓ il trasferimento del diritto di proprietà (o altro diritto reale di godimento) sui beni;
 - ✓ il trasporto dei beni all'estero sia curato dal cedente (indicativamente, le cessioni regolate con clausole Incoterms del gruppo C o D).

NB: Non configura cessione all'esportazione ai fini IVA l'invio in un Paese terzo di beni ivi destinati alla lavorazione e al successivo rientro in Italia sotto forma di prodotti compensatori, senza trasferimento della proprietà, ancorché i beni siano vincolati al regime doganale di esportazione (risposta a interpello 855/E/2021).

- Costituiscono cessioni all'esportazione "dirette", in regime di non imponibilità IVA, anche le operazioni nelle quali **interviene un commissionario**, per espressa previsione dell'art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72. Il commissionario, difatti, in quanto soggetto "trasparente" ai fini IVA non fa mutare la qualificazione dell'operazione, permettendo di caratterizzare la cessione come **non imponibile** sia nel rapporto tra cedente e commissionario e sia nel rapporto tra commissionario e cessionario non residente.

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

Esportazioni indirette o improprie oltre i 90 giorni – Sanzioni applicabili

L'art. 8 co. 1 lett. b) del DPR 633/72 disciplina le cessioni all'esportazione il cui trasporto o spedizione dei beni è eseguito "a cura del cessionario non residente o per suo conto". Affinché l'operazione si qualifichi come cessione all'esportazione non imponibile ai fini IVA, sono necessari:

- ❖ il trasferimento dei beni all'estero nello stato originario, vale a dire senza essere sottoposti a lavorazione;
 - ❖ il trasporto o spedizione dei beni a nome o a cura del cessionario non residente (indicativamente, le cessioni regolate con clausole Incoterms del gruppo E o F, fatta eccezione per la clausola FOB);
 - ❖ il trasferimento dei beni al di fuori dell'Unione europea **entro 90 giorni dalla consegna.**
- L'esportazione effettuata oltre il termine suddetto dà luogo, in capo al cedente, all'applicazione della sanzione prevista dall'art. 7, comma 1, d.lgs. 18.12.1997, n. 471 (dal 50% al 100% dell'imposta relativa alla cessione; ***NB:** si applica la misura unica del 50 per cento dell'imposta per le violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024 in virtù delle modifiche introdotte dall'art. 2 del D.lgs. 87/2024), salvo che l'imposta venga versata nei 30 giorni successivi.
 - Nello specifico, il regime di non imponibilità delle esportazioni improprie va riconosciuto sia quando il bene **sia effettivamente esportato entro i 90 giorni** (dalla consegna, come desumibile dalla lettera di vettura internazionale o dal documento di trasporto), ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei 30 giorni, sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso dei 90 giorni, purché sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione (Ris. n. 98/E del 2014).
 - L' Agenzia delle Entrate ha ammesso che, a determinate condizioni la prova può essere fornita con documentazione diversa da quella doganale, sempre che sia certa ed incontrovertibile, come nel caso di attestazioni rilasciate da una Pubblica Amministrazione del Paese terzo di destinazione della merce (cfr. Risposta interpello n. 182/2024).

TERRITORIALITA' NELLE CESSIONI DI BENI

Esportazioni indirette o improprie oltre i 90 giorni – Sanzioni applicabili

- Quest'ultima condizione, ancorché formalmente prevista dall'art. 8 co. 1 lett. b) del DPR 633/72, **non è contemplata in questi termini dalla normativa comunitaria** (art. 146 della direttiva 2006/112/CE); cfr. Corte di Giustizia UE 19.12.2013 causa C-563/12.
- Secondo i giudici comunitari, il citato art. 146, par. 1, lett. b), deve essere letto in combinazione con l'art. 14, par. 1, della stessa direttiva, ai sensi del quale si considera "cessione di beni" **il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario**. Da tali disposizioni e, segnatamente, dal termine "spediti", contenuto nell'art. 146, par. 1, lett. b), si desume che l'esportazione di un bene si perfeziona e l'esenzione della cessione all'esportazione diviene applicabile quando: (a) il potere di disporre del bene come proprietario **è stato trasmesso all'acquirente**; (b) il fornitore **prova che tale bene è stato spedito o trasportato al di fuori della Comunità** e (c) che, in seguito a tale spedizione o trasporto, esso ha lasciato fisicamente il territorio comunitario.
- In ordine, invece, alla portata dell'art. 146, par. 1, lett. b), la Corte UE osserva che tale disposizione non prevede una condizione in base alla quale il bene destinato all'esportazione deve aver lasciato il territorio comunitario **entro un termine preciso affinché si applichi l'esenzione**.
- Ne deriva che la qualificazione di un'operazione quale cessione all'esportazione ai sensi dell'art. 146, par. 1, lett. b), della direttiva n. 2006/112/CE **non può dipendere dal rispetto di un termine preciso** entro il quale i beni devono avere lasciato il territorio comunitario, pena l'imponibilità dell'operazione.
- Con la Ris. 98/E/2014, si è ritenuto applicabile il regime di non imponibilità IVA anche nell'ipotesi in cui i beni escano dal territorio della UE dopo il termine di 90 giorni, purché sia fornita la prova dell'avvenuta esportazione.
- Per cui, nel caso in cui il cedente abbia prudenzialmente applicato l'IVA relativa alla cessione all'esportazione e fornito la prova dell'avvenuta uscita dei beni oltre il termine di 90 giorni, è consentito il "*recupero*" dell'imposta già versata, mediante nota di variazione (art. 26 co. 2 del DPR 633/72) o istanza di rimborso (cfr. Risposta interpello 32/2023).

d) Il nuovo regime sanzionatorio degli scambi intracomunitari

IL D.LGS. 87/2024 ED IL NUOVO REGIME SANZIONATORIO

▪ Cessioni intracomunitarie con trasporto a cura del cessionario o di terzi

Il **D.lgs. n. 87/2024** ha introdotto, con decorrenza 1° settembre 2024, una nuova fattispecie sanzionatoria in tema di IVA:

- se il bene oggetto di cessione intracomunitaria, **con trasporto a cura del cessionario o di terzi**, «*non risulti pervenuto*» in altro Stato membro della UE **entro 90 giorni dalla consegna** (**NB: al cessionario o al terzo, secondo quanto precisato nella Relazione Illustrativa al D.Lgs. 87/2024*), si applica la medesima sanzione, ovvero il **50% dell'IVA**, prevista per il caso della cessione all'esportazione c.d. "impropria", in relazione alla quale il trasporto o la spedizione del bene al di fuori della UE non avvenga nel medesimo termine di novanta giorni, previsto dall'art. 8 co. 1 lett. b) D.P.R. n. 633/72.
- Tale sanzione non si applica se **nei 30 giorni successivi** venga eseguito, previa regolarizzazione della fattura, il versamento dell'imposta.

▪ Profili critici

L'introduzione della nuova sanzione è stata motivata da ragioni di coerenza rispetto a quella che colpisce le cessioni all'esportazione «indirette» o «improprie». Tuttavia, la nuova disposizione suscita notevoli perplessità e dubbi applicativi:

- **Ambito oggettivo di applicazione** → si intende colpire il mero ritardo tra il termine di consegna dei beni al cessionario o al terzo (es. vettore) e quello entro il quale deve essere raccolta la prova di avvenuta consegna, nel caso intercorrano più di 90 giorni?

**NB:* nelle cessioni all'esportazione indirette l'oggetto della prova per il cedente attiene alla fuoriuscita dei beni dal territorio della UE. Con questa nuova sanzione, per le cessioni intracomunitarie l'oggetto della prova si sposta sull'arrivo della merce a destinazione

IL D.LGS. 87/2024 ED IL NUOVO REGIME SANZIONATORIO

- **Modalità di prova** → il legislatore non chiarisce se e come il contribuente debba attrezzarsi per essere in grado di dimostrare l'esatto momento in cui il bene è pervenuto in altro Stato membro. Risulta complicato riuscire a fornire evidenza – con sufficiente grado di certezza – del momento esatto in cui i beni pervengono nello Stato membro di arrivo.

***NB:** nelle cessioni all'esportazione indirette la prova – che attiene alla fuoriuscita della merce dal territorio della UE e non all'arrivo della stessa nella giurisdizione extraUE – **consiste in un'informazione proveniente da una pubblica autorità** e, segnatamente, dall'ufficio doganale dal quale la merce lascia il territorio della UE. Nel caso delle cessioni intracomunitarie con trasporto a cura dell'acquirente, **tale informazione proverrebbe dall'acquirente UE** (salva l'applicazione dell'art. 45-bis Regolamento 2011/282/UE).

- **Recupero dell'imposta versata tra il 90° ed il 120° giorno successivo alla cessione** → la norma non chiarisce con quali strumenti il cedente nazionale potrebbe recuperare l'IVA a debito versata (nota di credito, entro i termini di cui all'art. 26 co. 2 D.P.R. n. 633/72? Istanza di rimborso ex art. 30-ter D.P.R. n. 633/72?). Si dovrebbero poter applicare analogicamente i principi di cui alla Risposta 32/2023, per le cessioni all'esportazione indirette.
- **Applicazione dei principi di cui alla sentenza sul caso C-563/12 Hungary Trading BDV** → In materia di cessioni all'esportazione «indirette» o «improprie», l'Agenzia delle Entrate ha esplicitamente fatto propri i principi di cui alla sentenza sul caso C-563/12 (cfr. Ris. n. 98/E del 2014). In particolare, *«si ritiene che il regime di non imponibilità, proprio delle esportazioni, si applichi **sia quando il bene sia stato esportato entro i 90 giorni, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre il termine dei 30 giorni previsto per eseguire la regolarizzazione, sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni previsto dal citato articolo 8, primo comma, lettera b), del DPR n. 633 del 1972, purché, ovviamente, sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione**»*. Occorrerebbe conferma che tali chiarimenti potranno trovare applicazione anche nel caso delle cessioni intracomunitarie con trasporto a cura dell'acquirente.

e) Regole generali di territorialità nelle prestazioni di servizi

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE

TERRITORIALITA' NELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

- Riguardo alla localizzazione delle prestazioni di servizi, la materia è stata oggetto di una riforma sostanziale ad opera delle **Direttiva 2008/8/CEE**, con cui sono stati realizzati i cambiamenti necessari per allineare l'applicazione dell'imposta rispetto al Paese del consumo.
- Infatti, a partire dal 1° gennaio 2010, il principio generale che regola la localizzazione d'imposta nei rapporti tra operatori economici (B2B) **è il luogo di stabilimento del committente**, mentre nei rapporti tra operatori economici e consumatori finali (B2C) conta il **luogo di stabilimento del prestatore** (*NB: per quanto riguarda i servizi TTE, invece, rileva il domicilio/residenza del committente privato, al superamento, da parte del fornitore, della soglia unica di Euro 10.000).
- Le modifiche apportate dalla Direttiva 2008/8/UE sono state recepite nel nostro ordinamento dal D.lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, che ha riformulato l'art. 7 del D.P.R. 633/72, **inserendo gli articoli da 7-bis a 7-septies** ed ha abrogato l'art. 40, commi 4-bis, 5, 6 e 7 del D.L. 331/1993, che contenevano norme riferite a talune prestazioni di servizi intra UE ora disciplinati dagli artt. 7-ter e seguenti. (*NB: l'art. 7-octies contiene la disciplina relativa alle nuove regole di territorialità in materia di e-commerce, in recepimento della Direttiva 2017/2455/UE).

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

- Considerate le deroghe che operano in riferimento ai servizi, per poter individuare correttamente il luogo di tassazione della singola operazione, **gli operatori dovranno procedere nel seguente modo:**
 - identificazione giuridica dell'operazione posta in essere (stabilire se si tratta di una cessione di beni o prestazione di servizi) e classificare la fattispecie giuridica in accordo con le regole fissate a livello Unionale dalla Direttiva 2006/112/CE e con la normativa nazionale di attuazione (D.P.R. 633/1972 e D.L. 331/1993);
 - qualificazione soggettiva del cessionario/committente quale operatore economico o consumatore finale;
 - individuazione, in base alle qualificazioni identificate nei due *step* precedenti, del criterio di territorialità previsto dalla norma per la specifica fattispecie.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

- Nel dettaglio, l'art. 7-ter ribadisce il principio generale (art. 44 della Direttiva 2006/112/CE), secondo cui per verificare se una prestazione di servizi debba essere assoggettata ad IVA o meno occorre distinguere il caso in cui il committente **sia un soggetto passivo IVA dal caso in cui non lo sia** (in quanto privato consumatore che non agisce nell'ambito dell'attività d'impresa o nell'ambito di una professione ovvero ente che non svolge alcuna attività commerciale e non è identificato ai fini IVA).
- In sostanza, per le prestazioni di servizi generiche:
 - nelle operazioni B2B (committente soggetto passivo IVA), la territorialità segue **il luogo in cui è ubicato il committente;**
 - nelle operazioni B2C (committente non soggetto passivo IVA), è rilevante **la sede del prestatore.**

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

- Sono territorialmente rilevanti in Italia:
 - nel B2B, i servizi resi da soggetto UE o extra UE a committente nazionale;
 - nel B2C i servizi resi a committente UE o Extra UE da soggetto italiano.
- Le prestazioni di servizi eseguite nei confronti di committenti soggetti passivi (indipendentemente dal luogo di esecuzione) sono soggette al seguente regime:
 - applicazione dell'IVA in Italia, se il committente è residente in Italia;
 - esclusione da IVA in Italia, se il committente è residente fuori dall'Italia.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

- Al fine di verificare l'ambito di applicazione della norma, assumono rilevanza le seguenti circostanze:
 - lo **status** di soggetto passivo del committente;
 - la **qualità** del committente che agisce nella veste di soggetto passivo;
 - il **luogo** di stabilimento del committente.
- Non assume alcuna rilevanza per le prestazioni rientranti nel criterio base dei rapporti B2B il luogo di stabilimento del prestatore né il luogo di utilizzazione del servizio.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

La soggettività passiva delle parti dell'operazione

- Come specificato dall'art. 1, D.P.R. 633/1972, perchè una prestazione rilevi agli effetti IVA, il prestatore **deve agire nell'esercizio di una delle attività di impresa, arte o professione di cui agli articoli 4 e 5 del D.P.R. 633/1972.**
- 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.

**NB: in caso di acquisto intracomunitario di beni da soggetto estero che beneficia di un regime de minimis nel suo Paese UE, l'acquirente italiano «forfetario» non effettua un acquisto intracomunitario di beni ma fuori campo IVA, a prescindere dalla soglia di Euro 10.000, trattandosi di operazioni interne (Risposta 431/2022. Si procede con autofattura fuori campo Circ. n. 36/E del 2010). Se l'acquirente italiano ha superato la soglia di Euro 10.000 in corso d'anno, l'acquisto di beni si considera intracomunitario, con obbligo di assolvere l'imposta.*

**NB: per gli acquisti intracomunitari di servizi valgono, invece, le regole generali (il committente italiano, «minimo» o meno che sia, effettuerà reverse charge se il fornitore UE è soggetto «minimo»).*

Una volta verificata la soggettività passiva in capo al prestatore, occorrerà accertare lo *status* soggettivo del committente al fine di determinare il luogo in cui si considera effettuata l'operazione.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

Lo status di soggetto passivo del committente

- Il concetto di soggetto passivo è chiarito e ampliato dall'articolo 7-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale *«ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:*
 - i soggetti esercenti **attività d'impresa, arti o professioni** (le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività);
 - **gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni** di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
 - **gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni**, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

- La configurabilità di una data attività come imprenditoriale, professionale o artistica deve valutarsi sulla base delle disposizioni di cui **agli articoli da 9 a 13 della direttiva 2006/112/CE**, recepiti nel nostro ordinamento dagli articoli 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972, nonché sulla base delle disposizioni di cui **all'articolo 43 della direttiva medesima**, recepito dal legislatore nazionale proprio dal comma 2 sopra citato (in tal senso si esprime l'articolo 17 del regolamento).
- Per l'espressa previsione normativa contenuta nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, sono sempre da considerare commesse da soggetti passivi le prestazioni di servizi rese agli enti, alle associazioni e alle altre organizzazioni che svolgono sia attività commerciale che attività non commerciale, indipendentemente dalla riferibilità degli acquisti all'una o all'altra attività.
- Merita rammentare che **non rientrano** nel novero dei soggetti passivi le società di mero godimento (di cui alle lettere a) e b) del secondo periodo del quinto comma dell'articolo 4 del D.P.R. n. 633/1972), per le quali si presume l'assenza di svolgimento di attività commerciale.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

RAPPORTI FRA SOGGETTI UE

- In merito alla prova dello status di soggetto passivo del committente, 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 **VIIES** (cfr. sul punto l'articolo 18, paragrafo 1, lettera a), del regolamento).
- La lettera b) del primo paragrafo del medesimo articolo 18 prevede, inoltre, che il prestatore può ritenere verificato lo *status* di soggetto passivo di un committente che gli abbia comunicato che - **pur avendone fatto richiesta** - non ha ancora ricevuto il numero di partita IVA, nel caso in cui:
 - a) ottenga **qualsiasi altra prova della soggettività passiva del committente**;
 - b) si adoperi per effettuare una **verifica di ragionevole** ampiezza sull'esattezza delle informazioni che il committente medesimo gli ha fornito circa il proprio *status* soggettivo, applicando le procedure di sicurezza commerciali normalmente in uso.

Il paragrafo 2 dell'articolo 18 del regolamento prevede inoltre che il prestatore, ove dimostri che il committente del servizio non gli ha comunicato il proprio numero di partita IVA, può considerare il committente medesimo privo di soggettività passiva (eccezion fatta per il caso in cui il prestatore disponga di informazioni contrarie circa lo status della controparte).

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

RAPPORTI FRA SOGGETTI EXTRA-UE

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.

Diversamente, l'art. 18 par. 3 del Regolamento 2011/282/UE prevede che possono considerarsi validi ai fini probatori anche:

- l'eventuale attribuzione di un numero identificativo attribuito dalle autorità fiscali del relativo Stato ai fini della corrispondente imposizione sulla cifra d'affari o qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo;
- la verifica circa l'esattezza delle informazioni ricevute dal committente, applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

VERIFICA DELLA QUALITA' DI SOGGETTO PASSIVO DEL COMMITTENTE

Una volta accertato 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**.

- In base al primo comma dell'articolo 19 del regolamento, un soggetto passivo o un ente non soggetto passivo assimilato ad un soggetto passivo **che riceve servizi destinati esclusivamente ad un uso privato**, ivi compreso l'uso da parte dei suoi dipendenti, **è considerato, ai fini dell'acquisto dei predetti servizi, un soggetto non passivo** (non trovando quindi applicazione la regola generale di territorialità dei rapporti B2B, ma le regole operanti per i rapporti B2C).
- 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 (art. 19 co. 2 Regolamento 2011/282/UE).
- Se un unico servizi 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, purchè non sussista alcuna pratica abusiva (art. 19 co. 3 Regolamento 2011/282/UE). **NB: per i committenti non comunitari, il prestatore potrà richiedere gli elementi a supporto della non riconducibilità dell'acquisto alla sfera privata.*

La verifica sull'utilizzazione per finalità private o imprenditoriale, artistiche o professionali deve valutarsi solo in base alle circostanze esistenti al momento dell'effettuazione dell'operazione, non assumendo rilevanza i cambiamenti di tali circostanze che avvengano successivamente → saldi ed acconti potrebbero pertanto essere assoggettati a diversi regimi IVA di territorialità.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

Lo stato di stabilimento del committente

- In merito all'individuazione del luogo di stabilimento del committente, va notato che, alla luce della lettera d) dell'articolo 7 del D.P.R. n. 633/1972, si considerano **soggetti stabiliti nel territorio dello Stato**:
 - ✓ i soggetti domiciliati nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la predetta disposizione chiarisce che per domicilio si intende il luogo in cui si trova la sede legale e per residenza si intende il luogo in cui si trova la sede effettiva;
 - ✓ la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti domiciliati o residenti all'estero.

Le prestazioni rese nell'ambito dei rapporti B2B, per cui non operano i criteri di deroga di cui agli articoli 7-quater e 7-quinquies del D.P.R. n. 633/1972, **si considereranno dunque territorialmente rilevanti ai fini IVA in Italia ove rese**:

- ✓ a soggetti ivi domiciliati o residenti che non abbiano stabili organizzazioni all'estero;
- ✓ a soggetti ivi domiciliati o residenti che abbiano stabili organizzazioni all'estero, purché le prestazioni non siano commesse da tali stabili organizzazioni;
- ✓ a stabili organizzazioni in Italia di soggetti domiciliati e residenti all'estero.

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

Elementi di prova dello status di soggetto passivo del committente comunitario

COMPORAMENTO DEL COMMITTENTE	COMPORAMENTO DEL PRESTATORE
<u>Comunica</u> il proprio numero identificativo IVA	<u>Riceve</u> conferma della validità del numero tramite il sistema VIES
<u>Comunica</u> di non aver ancora ottenuto il numero identificativo IVA	<u>Ottiene</u> qualsiasi altra prova che verifica le informazioni ricevute
<u>Mette a disposizione</u> la richiesta di attribuzione della partita IVA	<u>Verifica</u> la mancanza di elementi contrari
<u>Non comunica</u> il proprio numero IVA	<u>Esclude</u> la sussistenza dello <i>status</i> , salvo la presenza di informazioni contrarie

REGOLE GENERALI DI TASSAZIONE (*segue*)

Elementi di prova dello status di soggetto passivo del committente non comunitario

Elementi di prova	Comportamento del prestatore
Destinatario che produce un certificato rilasciato dalle proprie autorità fiscali competenti	Riscontrare l'esistenza dell'attestazione, riferita al destinatario, secondo la quale lo stesso svolge un'attività economica per la quale ha diritto al rimborso dell'IVA
Destinatario non in possesso del certificato predetto ma che disponga di un numero IVA o di un numero analogo attribuitogli dal suo Paese di stabilimento (utilizzato per identificare le imprese) o dimostri tramite qualsiasi altra prova di essere un soggetto passivo	Verificare ragionevolmente l'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciale (ad es. controlli di identità/pagamento)

f) Regole speciali di territorialità nelle prestazioni di servizi

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA'

- Gli articoli successivi al *7-ter* disciplinano la territorialità di particolari servizi per i quali sono previste deroghe al criterio generale:
 - l'art. *7-quater* contiene alcune eccezioni che trovano applicazione a prescindere dallo *status* del committente (es. prestazioni di servizi relativi a **beni immobili, perizie, servizi di ristorazione**);
 - l'art. *7-quinquies* prevede regole specifiche per i servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili, effettuando, al suo interno, una distinzione fra committenti soggetti passivi e privati;
 - gli artt. *7-sexies* e *7-septies* riguardano i rapporti con committenti non soggetti passivi, il primo con riferimento a soggetti stabiliti nell'UE e il secondo fuori UE;
 - l'art. *7-octies* definisce la territorialità IVA delle prestazioni dei servizi di telecomunicazione, telediffusione e dei servizi elettronici resi nei confronti dei consumatori finali (B2C).

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – Art. 7-quater

- L'art. 7-quater elenca alcune prestazioni di servizi la cui rilevanza territoriale è determinata, in deroga al principio generale di cui all'art. 7-ter, in relazione alternata al criterio di **esecuzione** (lett. a-d) e di **utilizzo** (lett. e).
- L'art. 7-quater, lett. a), d.P.R. n. 633/1972 contiene la deroga, valevole sia per le operazioni B2B e B2C riguardante i servizi relativi agli immobili, **stabilendo la rilevanza territoriale nel luogo in cui è situato l'immobile**.
- L'art. 7-quater, lett. b) prevede che il luogo delle prestazioni di trasporto di persone coincida con il luogo di effettuazione del trasporto **in proporzione alle distanze percorse**, cioè, la stessa regola prevista dall'attuale art. 46 direttiva n. 2006/112/CE. La disposizione si applica a tutte le prestazioni B2B e B2C.
- I servizi di ristorazione e di catering sono regolati dall'art. 7-quater, lett. c) ove viene recepito il disposto dell'art. 55 direttiva n. 2006/112/CE secondo cui: *“il luogo delle prestazioni di servizi di ristorazione e di catering diversi da quelli materialmente effettuati a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata nella Comunità è **il luogo in cui le prestazioni sono materialmente eseguite**”*.

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – art. 7-quater

- Per i servizi di ristorazione e catering prestati a bordo dei mezzi di trasporto, nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della UE, l'art. 7-quater, lett. d) individua il **luogo di rilevanza territoriale con il luogo di partenza del trasporto passeggeri**.
- Per il noleggio dei mezzi di trasporto, l'art. 7-quater, lett. e) individua il regime territoriale del noleggio a breve termine – i.e., il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo di trasporto per un periodo non superiore a 30 giorni ovvero a 90 per i nautici (art. 7, comma 1, lett. g) DPR 633/72 – sia nel B2B che nel B2C, rileva la messa a disposizione del mezzo di trasporto nel territorio dello Stato e il suo utilizzo nel territorio della Comunità. Rilevano in Italia anche quelli messi a disposizione all'estero ma utilizzati in Italia.
- **Esempio:** il canone per il noleggio a breve di un automezzo, “consegnato” a Roma ed utilizzato in Italia ed in Francia, è soggetto ad IVA nazionale. Diversamente, se il mezzo è utilizzato in Italia e in Svizzera, il relativo corrispettivo sarà soggetto ad imposta limitatamente alla quota di utilizzo nel territorio nazionale.

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – Art. 7- quinquies

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.*

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – art. 7- quinquies

- Occorre, innanzi tutto, distinguere la **natura del servizio** (prestazione culturale ecc., vera e propria o prestazione di accesso) e, successivamente, lo **status del committente**.
- Per le prestazioni “vere e proprie”, per tali intendendo, ad es., l’allestimento di una fiera, il luogo di tassazione coincide con il **luogo in cui i medesimi servizi sono effettivamente svolti** solo per i soggetti non passivi dell’imposta, applicandosi, invece, per i soggetti passivi, la regola generale del luogo di stabilimento del committente.
- Per le prestazioni di accesso invece, come, ad es., il biglietto di ammissione ad una esposizione, la rilevanza territoriale **è sempre collegata al luogo di esecuzione della prestazione**.
- L’Agenzia delle Entrate ha evidenziato (Circ. 29.7.2011 n. 37, punto 3.1.4) che i servizi aventi per oggetto l’accesso alle manifestazioni *“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”*. Devono, quindi, ivi ritenersi compresi il **diritto d’accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive e manifestazioni educative e scientifiche**, nonché i relativi servizi accessori, forniti separatamente (e dietro corrispettivo) allo spettatore della manifestazione, fra i quali rientrano i servizi di ristorazione, di pernottamento e di distribuzione di documenti, forniti nell’ambito della manifestazione.

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – art. 7-quinquies

- Per i rapporti B2C, il luogo di effettuazione non ha subito variazioni ed è pertanto individuato in funzione del **luogo di materiale esecuzione del servizio**. Come espressamente previsto dalla relativa norma, tale criterio trova applicazione non solo per i servizi relativi all'organizzazione della manifestazione, ma anche per le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili.

**NB: per i servizi non elettronici resi nel B2C da remoto mediate piattaforme (es. Zoom) – quando manca un luogo fisicamente e univocamente individuabile come di «materiale esecuzione» – rileva quello di residenza/domicilio del committente privato (cfr. Risposta 404/2022. La risposta anticipa le norme di cui alla Direttiva 2022/542/UE, che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2025, in base alle quali sia le prestazioni relative all'accesso a manifestazioni culturali sia quelle aventi ad oggetto le medesime, se rese nel B2C, saranno rilevanti nel Paese di domicilio/residenza del consumatore).*

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – Art. 7-sexies

- L'art. 7-sexies contiene le deroghe territoriali applicabili esclusivamente alle prestazioni ivi considerate, rese nei confronti di clienti non soggetti passivi nazionali, comunitari ed extracomunitari, raggruppando in un'unica rubrica diverse disposizioni della direttiva n. 2006/112.
- In particolare, il criterio utilizzato è:
 - ✓ per le **intermediazioni** in nome e per conto del cliente indicate nella lett. a), con riferimento all'art. 46 direttiva n. 2006/112/CE, il luogo di rilevanza territoriale dell'operazione intermediata;
 - ✓ per i **trasporti di beni non intracomunitari** (lett. b), con riferimento all'art. 49 direttiva n. 2006/112/CE, la distanza proporzionalmente percorsa nel territorio di un dato Stato;
 - ✓ per i **trasporti intracomunitari** (lett. c), il luogo di partenza, con riferimento all'art. 50 direttiva n. 2006/112/CE, cioè, il criterio di origine già previsto dall'art. 40, comma 5, D.L. n. 331/1993, ora abrogato;
 - ✓ per le **lavorazioni su beni, comprese le perizie, e per le prestazioni accessorie ai trasporti**, sia comunitari che non comunitari, di cui alla lett. d), con riferimento all'art. 54, lett. a) e b), direttiva n. 2006/112, il luogo di materiale esecuzione della prestazione;

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – Art. 7-sexies

- ✓ per le prestazioni delle lett. e), relative al noleggio di mezzi di trasporto a lungo termine, diversi dalle imbarcazioni da diporto, rilevano nel territorio dello Stato quando il committente è ivi domiciliato o 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, se ivi utilizzate.
- ✓ Per le medesime prestazioni, relative ad imbarcazioni da diporto, rilevano nel territorio dello Stato sempre che l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia utilizzata nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni, se l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato estero fuori della Comunità ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Alle medesime prestazioni, quando l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applica la lettera e).

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – Art. 7-septies

- L'art. 7-septies, elenca una serie di prestazioni che, in deroga a quanto stabilito dall'art. 7-ter, comma 1, lettera b) - secondo cui le prestazioni rese da soggetti passivi nazionali a privati sono soggette ad IVA in Italia - **non si considerano effettuate nel territorio dello Stato** quando il committente è un privato domiciliato e residente fuori della comunità (extracomunitario), anche qualora l'utilizzo del servizio avvenga in Italia.

In particolare:

- ✓ Cessioni, concessioni, licenze e simili relative a: diritti d'autore, invenzioni industriali, modelli, disegni, processi, formule e simili; marchi e insegne
- ✓ Cessioni, concessioni, licenze e simili relative a diritti o beni simili ai precedenti
- ✓ Prestazioni pubblicitarie
- ✓ Consulenza e assistenza tecnica o legale
- ✓ Elaborazione e fornitura di dati e simili
- ✓ Operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti
- ✓ Messa a disposizione del personale
- ✓ Locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto
- ✓ Concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica, compreso il servizio di trasporto o di trasmissione mediante gli stessi e la fornitura di altri servizi direttamente collegati
- ✓ Prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui ai punti precedenti

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – art. 7-octies

- Nell'ordinamento interno i servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici (denominati TBES, acronimo di *Telecommunications, broadcasting & electronic services*) sono regolati dal nuovo art. 7-octies del D.P.R. n. 633/1972, in relazione alle prestazioni rese nei confronti di committenti soggetti-non passivi d'imposta.
- In particolare, al comma 1 è contenuta la deroga alla regola generale di cui all'art. 7-ter, comma 1, lett. b) del d.P.R. n. 633/1972, secondo cui le prestazioni di servizi TBES rese nei confronti di committenti non soggetti passivi **rilevano nel luogo nel quale il committente è domiciliato o residente anziché nel luogo di stabilimento del prestatore, se al di sopra della soglia di Euro 10.000, ovvero anche al di sotto, previo esercizio dell'opzione.**
- Stante l'assenza di disposizioni nazionali in merito alla definizione delle singole tipologie di servizi, occorre fare riferimento alle disposizioni unionali e in particolare all'art. 58 della direttiva n. 2006/112, al reg. n. 282/2011 ed alle Note Esplicative pubblicate il 3.4.2014 dalla Commissione europea.

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – art. 7-octies

- I servizi di **telecomunicazione**, definiti all'art. 24, par. 2, della direttiva IVA, sono quelli aventi per oggetto la trasmissione, l'emissione e la ricezione di segnali, scritti, immagini e suoni o informazioni di qualsiasi natura via filo, per radio, tramite mezzi ottici o altri mezzi elettromagnetici, ivi comprese la cessione e la concessione ad esse connesse, di un diritto di utilizzazione di mezzi per tale trasmissione, emissione o ricezione, compresa la messa a disposizione dell'accesso a reti d'informazione globali.
- La definizione dei servizi di **teleradiodiffusione**, contenuta nell'art. 6-ter del reg. n. 282/2011, è stata ripresa in gran parte dalla direttiva n. 2013/16/UE sui servizi di media audiovisivi, come indicato nel considerando 2 del reg. n. 1042/2013 e comprendono *“servizi consistenti nella fornitura al pubblico di contenuti audio e audiovisivi, come i programmi radiofonici o televisivi trasmessi attraverso reti di comunicazione da un fornitore di servizi di media sotto la sua responsabilità editoriale, per l'ascolto o la visione simultanei, sulla base di un palinsesto”*.
- Circa la definizione dei **servizi prestati tramite mezzi elettronici**, l'art. 7 del reg. n. 282/2011 precisa che *“comprendono i servizi forniti attraverso Internet o una rete elettronica e la cui natura rende la prestazione essenzialmente automatizzata, corredata di un intervento umano minimo e impossibile da garantire in assenza della tecnologia dell'informazione.”*

REGOLE SPECIALI DI TERRITORIALITA' – art. 7-octies

- Seguendo le direttive dell'art. 58 della Direttiva i servizi TBES sono soggetti ad imposizione il luogo in cui il committente (i) è stabilito, oppure (ii) ha l'indirizzo permanente, o (iii) la residenza abituale.
- La disposizione è stata trasfusa nell'art. 7-octies utilizzando una formulazione differente (committente domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero) e riprendendo le definizioni contenute nell'art. 7, comma 1, lett. d) secondo cui *“per ‘soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato’ si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero , ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. Per i soggetti diversi dalle persone fisiche si considera domicilio il luogo in cui si trova la sede legale e residenza quello in cui si trova la sede effettiva”*.

VIES

VIES – Verifica del numero identificativo

- Per effetto della direttiva comunitaria 2018/1910/UE del 4.12.2018, l'iscrizione al "**VIES**" è, dall'1.1.2020, condizione sostanziale per l'applicazione del regime di detassazione negli scambi intracomunitari.
- Sono dunque applicabili, in caso di fatturazione in regime di non imponibilità in assenza dell'iscrizione, le sanzioni di cui all'art. 6 del D.lgs. 471/97 per omessa/irregolare fatturazione, quindi dal 90% al 180% del tributo.

Disciplina sino al 31.12.2019

- L'iscrizione al "VIES" era un requisito formale e non sostanziale, dunque appariva influente ai fini della non imponibilità IVA dell'operazione, se sussistevano i presupposti sostanziali del regime.
- Tale principio, che aveva avuto origine da sentenze del giudice comunitario (Corte di giustizia UE 6.9.2012 causa C-273/11 e 9.2.2017 causa C-21/16), era stato recepito dalla giurisprudenza nazionale (Cass. 24.8.2018 n. 21102, Cass. 24.4.2018 n. 10006).

VIES (segue)



 **COMMISSIONE EUROPEA**

Commissione europea > Fiscalità e Unione Doganale > VIES

About us | Online Databases | Tenders & Grants | FAQ | Subscribe to newflash | Ultima Novità | Sitemap

- Convalida partite IVA
- Informazioni tecniche
- Monitoraggio interno
- Domande più frequenti
- Guida
- Clausola di esclusione di responsabilità specifica per questo servizio

Sistema elettronico di scambio di dati sull'IVA (VIES): Verifica della validità di una partita IVA

Per verificare la validità di una partita IVA in un determinato paese, scegliere dall'apposito menu lo Stato membro in cui la verifica deve essere effettuata e inserire la partita IVA da verificare.

Stato membro

Partita IVA

Stato Membro del richiedente

Partita IVA

Vies On-The-Web v5.5.0 | Top

f) Presupposto temporale

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE

- Il momento di effettuazione dell'operazione è determinato a norma dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972:
 - Cessioni di beni immobili → data della stipula;
 - Cessioni di beni mobili → **consegna o spedizione**.
 *NB: cessioni e acquisti intracomunitari → atto dell'inizio del trasporto o spedizione. Se gli effetti traslativi si producono in un momento successivo alla consegna, le operazioni si intendono effettuate quando si producono tali effetti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna. In caso 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 – salvo che i beni non siano restituiti anteriormente – alla scadenza del termine pattuito dalle parti e, in ogni caso, dopo il decorso di un anno dal ricevimento (*NB: occorre l'annotazione dei movimenti su un registro di carico e scarico, ex art. 50 co. 5 D.L. 331/93). *NB: in caso di emissione della fattura, l'operazione si considera effettuata limitatamente all'importo fatturato. (l'acconto in quanto tale non costituisce momento rilevante)
 - prestazioni servizi → rileva il momento in cui avviene il **pagamento** del corrispettivo;
 *NB: prestazioni di servizi gratuite (e quelle disciplinate dall'art. 3 co. 3 primo periodo DPR 633/72) → nel momento in cui **sono rese** o, se aventi carattere periodico, **nel mese successivo** a quello in cui sono rese.
 - prestazioni generiche *cross-border (con controparte non residente)* → 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 sopra è pagato in tutto o in parte il corrispettivo, la cessione di beni (mobili) o prestazione di servizi si intende effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o del pagamento.
- Per le prestazioni *cross-border* «generiche» viene pagato in tutto o in parte il corrispettivo prima dell'ultimazione, la prestazione si considera effettuata limitatamente all'importo pagato, alla data del pagamento. Le stesse prestazioni, se effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo superiore ad 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*».

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE (*segue*)

- Nel momento in cui l'imposta diviene esigibile sorgono gli obblighi dei contribuenti di:
 - fatturazione;
 - registrazione;
 - liquidazione;
 - versamento;
 - dichiarazione.

2. FATTURAZIONE ATTIVA E REGISTRAZIONE DELLE FATTURE

a) Contenuto della fattura – art. 21, D.P.R. 633/1972

CONTENUTO DELLA FATTURA – ART. 21, D.P.R. 633/1972

- L'art. 21, suddiviso in dieci commi (compresi i commi 6-bis e 6-ter), individua innanzitutto i **soggetti obbligati all'emissione della fattura** e fornisce, poi, una dettagliata indicazione dei **contenuti del documento**, nonché delle **modalità della sua trasmissione** al cessionario o committente.
- La fattura contiene le **seguenti indicazioni**:
 - 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;
 - f) numero di partita IVA del soggetto cessionario o committente 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; nel caso in cui il cessionario o committente residente o domiciliato nel territorio dello Stato non agisce nell'esercizio d'impresa, arte o professione, codice fiscale;
 - g) natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione;

CONTENUTO DELLA FATTURA – ART. 21, D.P.R. 633/1972

- g-bis) data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi ovvero data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura;
- h) corrispettivi ed altri dati necessari per la determinazione della base imponibile, compresi quelli relativi ai beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono di cui all'articolo 15, primo comma, n. 2.
- i) corrispettivi relativi agli altri beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono;
- l) aliquota, ammontare dell'imposta e dell'imponibile con arrotondamento al centesimo di euro;
- m) data della prima immatricolazione o iscrizione in pubblici registri e numero dei chilometri percorsi, delle ore navigate o delle ore volate, se trattasi di cessione intracomunitaria di mezzi di trasporto nuovi, di cui all'articolo 38, comma 4, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427;
- n) annotazione che la stessa è emessa, per conto del cedente o prestatore, dal cessionario o committente ovvero da un terzo.
- Risulta evidente che la fatturazione delle operazioni svolge **una funzione essenziale e prodromica** per l'effettuazione degli adempimenti successivi, talché l'omissione della fatturazione comporta la violazione anche degli adempimenti conseguenti, dando luogo alle varie ipotesi di concorso di violazioni e continuazione di cui all'art. 12 d.lgs. 18.12.1997, n. 472.
- Ma soprattutto la fattura svolge **una duplice funzione documentale** con riferimento, da un lato agli obblighi del cedente o prestatore e, dall'altro, ai diritti del cessionario o committente. Essa documenta, infatti, da un lato il rispetto dell'obbligo di cui all'art. 18, comma 1, della **rivalsa** dell'imposta relativa alle operazioni imponibili effettuate e, dall'altro, attesta la legittimità dell'esercizio del diritto alla detrazione di cui al successivo art. 19.

CONTENUTO DELLA FATTURA – ART. 21, D.P.R. 633/1972

- Con riferimento agli obblighi del cedente o del prestatore, la fattura svolge una funzione **documentale** del loro esatto adempimento (qualificazione dell'operazione, calcolo e determinazione della base imponibile, applicazione dell'aliquota d'imposta alle operazioni imponibili, esercizio della rivalsa, ecc.), arrivando addirittura ad influire **sull'esigibilità** stessa dell'imposta quale fatto "concludente" e anticipatorio del naturale momento impositivo, nel caso in cui la fattura sia emessa anteriormente alla consegna dei beni o al pagamento del corrispettivo dei servizi.
- Con riferimento ai diritti del cessionario o committente, la fattura svolge un ruolo ancor più determinante, in quanto la sua eventuale mancanza **si configura per tale soggetto come elemento ostativo al legittimo esercizio del diritto alla detrazione.** In tal senso, più dell'art. 19 appare estremamente chiara la normativa sulla liquidazione dell'imposta (cfr. art. 1, d.P.R. 23.3.1998, n. 100), nella parte in cui consente al contribuente la detrazione sugli acquisti "*sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso*", in coerenza con l'art. 178, par. 1, lett. a), direttiva n. 2006/112/CE.

FATTURAZIONE SEMPLIFICATA – ART. 21 BIS, D.P.R. 633/1972

- Nella direttiva n. 2006/112/CE non esisteva una specifica previsione per l'emissione di una fattura "semplificata". La direttiva n. 2010/45/UE, entrata in vigore l'11.8.2010, nel rivedere l'intero impianto della fatturazione, cartacea ed elettronica, ha invece inserito, nella direttiva n. 2006/112/CE - tra gli altri - **gli artt. 220-bis e 226-ter** che disciplinano le caratteristiche e i contenuti della fattura semplificata.
- Le fatture semplificate possono costituire una rilevante semplificazione operativa per i commercianti al minuto utenti di Registratori telematici e, a tal fine, l'Agenzia delle Entrate ha introdotto il paragrafo 4 nelle Specifiche tecniche versione 11 del 18.1.2023 che consente a tali dispositivi l'emissione di fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio (SdI).
- La modifica intende rispondere alle esigenze dei **commercianti al minuto** utilizzatori di Registratori telematici, ed in particolare dei pubblici esercizi che operano nel settore delle somministrazioni di alimenti e bevande, i quali incontrano oggettive difficoltà nel rilasciare le fatture per le prestazioni erogate ai clienti che ne abbiano fatto richiesta e che sono peraltro, nella maggior parte dei casi, relative a transazioni di modesto valore economico unitario.
- La direttiva n. 2010/45/UE ha inserito nella direttiva n. 2006/112/CE l'art. 220-bis contenente la specifica previsione di emissione di fatture semplificate ed ha dato concretezza al concetto opinabile di "*importo esiguo*", circoscrivendolo alle operazioni con base imponibile inferiore a 100 euro. Inoltre, nell'art. 226-ter, che elenca i contenuti della fattura semplificata, l'obbligo di indicare i dati relativi ai soggetti e alla tipologia dei beni ceduti o dei servizi resi è limitato a quanto è necessario per la loro "*identificazione*"; termine che, si ritiene, come meglio è illustrato in seguito, debba intendersi riferito ai soli elementi essenziali per consentire la loro identificazione.

FATTURAZIONE SEMPLIFICATA – ART. 21 BIS, D.P.R. 633/1972

- Per quanto riguarda i dati identificativi del destinatario (e ciò costituisce una concreta semplificazione), il codice fiscale (o la partita IVA) di quest'ultimo è ritenuto di per sé **sufficiente** per la sua identificazione ed assorbente degli altri dati normalmente richiesti; per quanto riguarda infine l'obbligo di riportare in fattura la dettagliata indicazione della natura e della qualità dei beni ceduti e dei servizi prestati, si ritiene che la nuova formulazione consenta che esso possa intendersi correttamente adempiuto con l'indicazione delle usuali espressioni commerciali sintetiche che consentono comunque l'individuazione del bene ceduto o della prestazione erogata e quindi, nel contempo, non costituiscono ostacolo all'accertamento.
- Va inoltre tenuto presente che la direttiva n. 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva n. 2010/45/UE, disciplina la fattura semplificata nell'art. 220-bis **per importi non superiori a 100 euro**, ne determina la limitazione dei contenuti nell'art. 226-ter e, nel nuovo testo dell'art. 238, consente agli Stati membri, previa consultazione del Comitato IVA, di autorizzare i soggetti passivi all'emissione di fatture semplificate quando sussistono due condizioni:
 - ❑ *“l'importo della fattura è superiore a 100 euro ma non superiore a 400 euro” e*
 - ❑ *“le pratiche commerciali o amministrative del settore di attività interessato o le condizioni tecniche di emissione delle suddette fatture rendono particolarmente difficile il rispetto di tutti gli obblighi di cui agli artt. 226 o 230”.*
- L'Italia ha utilizzato tale possibilità ed ha **elevato a 400 euro il limite per l'emissione di fatture semplificate.**
- Il comma 1 elenca quindi i contenuti che la fattura semplificata deve avere e che devono essere intesi come contenuti “minimi” (“... almeno le seguenti indicazioni”). Ciò significa che ad essi il soggetto passivo può aggiungerne altri, se ritenuti utili.

FATTURAZIONE SEMPLIFICATA – ART. 21 BIS, D.P.R. 633/1972

- Nel comma 2 dell'articolo in esame sono elencate le operazioni per le quali non è consentito l'uso della fattura semplificata. Trattasi delle:
 - ❖ **cessioni intracomunitarie** di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993;
 - ❖ operazioni di cui all'art. 21, comma 6-bis, lett. a). Sono tali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi soggette ad "*inversione contabile*" effettuate nei confronti di un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro della UE nel quale è debitore dell'imposta. Sono tuttavia escluse le prestazioni di servizi esenti di tipo bancario e assicurativo di cui ai nn. da 1) a 4) del primo comma dell'art. 10.

b) Operazioni Accessorie – Art. 12 D.P.R. n. 633/72

Operazioni Accessorie

▪ Operazioni Accessorie nell'IVA

Stabilisce l'art. 12 D.P.R. n. 633/72 – a cui corrisponde, in maniera non esatta, l'art. 78 par. 1, lett. b) Direttiva 2006/112/CE – che *«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**»*.

Ai fini della corretta qualificazione del rapporto sussistente fra più operazioni rese nei confronti di un dato committente occorre rifarsi alla prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate, che riflette i principi desumibili dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (cfr. Cons. Giur. n. 4/E del 2022):

- quando un'operazione è costituita da una serie di elementi e di atti, si devono prendere in considerazione **tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini IVA, due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione**. Infatti, 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**.

Operazioni Accessorie

- Un'operazione deve essere considerata **unica**, in particolare, quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono **così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale. È questo il caso anche quando una o più prestazioni costituiscono una prestazione principale e la o le altre prestazioni costituiscono una o più prestazioni accessorie cui si applica lo stesso trattamento fiscale della prestazione principale.** Segnatamente, una prestazione dev'essere considerata accessoria a una prestazione principale quando per la clientela non costituisce un fine a sé stante, bensì il mezzo per fruire al meglio del servizio principale offerto dal prestatore.
- Al fine di stabilire se le prestazioni fornite siano **indipendenti o costituiscano una prestazione unica, è importante individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi.** Tuttavia, non esistono regole assolute quanto alla determinazione dell'estensione di una prestazione dal punto di vista dell'IVA e occorre quindi, per determinare l'estensione di una prestazione, **prendere in considerazione la totalità delle circostanze** in cui si svolge l'operazione in questione.
- In sede di tale valutazione globale delle circostanze, la **dichiarata intenzione delle parti di assoggettare ad IVA un'operazione deve essere presa in considerazione, purché sia comprovata da elementi oggettivi**

Operazioni Accessorie

- **Schema di sintesi del trattamento IVA delle operazioni complesse**

Per una corretta gestione (fatturazione, applicazione corretta delle aliquote e delle regole di territorialità, ecc...) di operazioni che presentano profili di complessità sarebbe opportuno tenere presente i seguenti schemi logici proposti, sotto diverse varianti, dalla dottrina.

Operazione complessa

- ✓ **Se sussiste accessorietà → criterio dell'assorbimento** (la componente principale determina il regime IVA dell'operazione).
- ✓ **Se non sussiste accessorietà → criterio dell'aggregazione** (le componenti dell'operazione stanno sul medesimo piano, determinando la nascita di un oggetto nuovo e diverso, rispetto alle singole operazioni, in relazione al quale sarà determinato il regime IVA)

Operazione multipla → criterio della scomposizione (a ciascuna operazione singolarmente considerata corrisponderà il suo regime IVA).

Operazioni Accessorie

Addebito di spese di trasporto ad un soggetto estero

L'emissione di una fattura per l'addebito delle spese di trasporto ad un soggetto estero deve essere valutata, ai fini Iva, in considerazione **dell'accessorietà del servizio** rispetto all'operazione principale effettuata.

- Ai sensi dell'articolo 12 D.P.R. 633/1972, il trasporto, se reso dal medesimo soggetto che effettua la cessione, è accessorio alla stessa e non è autonomamente soggetto all'imposta nei rapporti tra le parti dell'operazione principale.
- Per la sussistenza del rapporto di accessorietà è necessario che, da un punto di vista **oggettivo**, la prestazione (o cessione) costituisca il mezzo per ottenere e fruire, alle migliori condizioni, del servizio (o del bene) principale (cfr. C-429/97 e C-349/96) e, da un punto di vista **sogettivo**, che gli elementi che riflettono gli interessi delle parti contraenti possano essere presi in considerazione per determinare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui si tratta (cfr. C-42/14). Secondo la prassi consolidata dell'Agenzia delle Entrate, l'accessorietà postula il fatto che (cfr. ad es. Ris. n. 337/E del 2008):
 - i. l'operazione integri, completi o renda possibile quella principale;
 - ii. sia resa dal medesimo soggetto che realizza quella principale, anche a mezzi di terzi, ma a suo conto e spese;
 - iii. sia effettuata nei confronti dello stesso soggetto a cui è resa l'operazione principale (cfr. ad es. Ris. n. 337/E del 2008).
- Se la cessione o prestazione principale è assoggettata all'imposta, anche i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie concorrono a formare la base imponibile. Se la cessione principale non è assoggettata ad Iva, perché ad esempio riguarda una cessione intracomunitaria, verrà emessa una fattura per operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 41 D.L. 331/1993, natura operazione N3.2 nel formato xml. L'addebito allo stesso cliente, anche in un momento successivo, delle spese di trasporto relative a quella cessione, **avrà lo stesso trattamento IVA**.

Operazioni Accessorie

Addebito di spese di trasporto ad un soggetto estero

Se la cessione principale riguarda un'esportazione, verrà emessa una fattura per operazione non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera a) o b) D.P.R. 633/1972, natura operazione N3.1 nel formato xml, per il file relativo alla comunicazione delle operazioni transfrontaliere, eventualmente inviato all'Agenzia delle entrate.

Qualora il trasporto non potesse considerarsi accessorio ad un'altra operazione principale, l'addebito delle spese di trasporto da parte dell'operatore italiano nei confronti di un soggetto passivo estero sarebbe da inquadrarsi tra le prestazioni di servizi generiche territorialmente non rilevanti in Italia e pertanto verrà emessa una fattura fuori campo Iva ai sensi dell'articolo 7-ter D.P.R. 633/1972 (fatti salvi casi specifici, come per il trasporto beni da Paese UE a Paese extra-UE, cfr. Ris. n. 134/E del 2010). Sulla fattura verrà riportata la dicitura "inversione contabile" nel caso di addebito a soggetto comunitario oppure "operazione non soggetta" con addebito a soggetto extra comunitario.

c) Note di variazione – art. 26, D.P.R. 633/1972

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

- Dopo l'emissione della fattura o la registrazione del corrispettivo possono sopravvenire modificazioni della base imponibile o dell'imposta, conseguenti a nuovi accordi delle parti, al realizzarsi di clausole già previste originariamente, a modifiche legislative, all'ordinaria patologia del contratto prevista dal diritto civile (risoluzione, annullamento, rescissione, ecc.), alla rilevazione di errori commessi al momento della fatturazione.
- Poiché agli effetti dell'IVA vige il principio che l'emissione della fattura comporta l'obbligo di corrispondere la relativa imposta, in caso di variazioni dell'imponibile o dell'imposta il contribuente che intende procedere alla rettifica dell'operazione, sia in aumento sia in diminuzione, deve applicare le disposizioni previste dall'art. 26, D.P.R. 633/1972.
- Tale disposizione trova fondamento nell'art. 90 Direttiva n. 112 del 28.11.2006, secondo cui: *“in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”*.
- L'art. 90, quindi, traccia una distinzione tra i casi di annullamento, risoluzione, recesso e riduzione del corrispettivo - per i quali, gli Stati membri hanno **l'obbligo di prevedere la riduzione della base imponibile** - e il caso di mancato pagamento, totale o parziale, del corrispettivo, per cui, al contrario, considerato che *“il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio”* [CGCE 3.7.1997, causa C-330/1997, punto 18], è consentito agli **Stati membri di derogare a tale obbligo**, disciplinando eventualmente le condizioni per l'esercizio della riduzione della base imponibile.
- La finalità del citato art. 90 è quella di consentire agli Stati membri di individuare le situazioni concrete in cui il mancato pagamento può dirsi ragionevolmente verificato e in quale misura.

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

Variazioni in aumento

- Il comma 1 dell'art. 26 prevede che le disposizioni in materia di fatturazione (artt. 21 e ss.) devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione della stessa *“l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, comprese la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione”*.
 - In sostanza, quindi, nei casi in cui, successivamente all'emissione della fattura o alla sua annotazione, si verifica un evento che comporti l'aumento dell'imponibile e, quindi, anche quello della relativa imposta ovvero l'aumento della sola imposta relativa all'operazione, il contribuente è **obbligato all'emissione** di una “fattura integrativa” (nota di variazione in aumento o nota di debito) e alla sua annotazione nel registro delle vendite (art. 23, D.P.R. 633/1972).
 - La norma non precisa quando, in questi casi, la fattura integrativa deve essere emessa (tranne nel caso previsto dall'art. 38-*quater*, comma 1); tuttavia, poiché essa rinvia alle disposizioni in materia di fatturazione, deve ritenersi che la nota di variazione in aumento vada emessa negli stessi termini previsti per la fatturazione, in relazione all'evento che dà luogo alla variazione stessa.
- *N.B: Le variazioni in aumento per eventi che si verificano in un dato periodo d'imposta concorrono alla determinazione del volume d'affari di quel periodo d'imposta anche se si riferiscono ad operazioni registrate e dichiarate in anni precedenti.*
- Nella particolare ipotesi in cui la nota di variazione in aumento sia emessa per sola imposta, in quanto l'imponibile dell'operazione non è mutato ma l'aliquota viene ad aumentare “per qualsiasi motivo”, occorre distinguere.

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

- Se l'operazione originaria è stata effettuata e registrata nel corso dello **stesso anno** in cui viene operata la variazione in aumento, la maggiore IVA andrà a sommarsi all'imposta addebitata nella fattura originaria.

Ad esempio, se è stata emessa fattura per un imponibile di 1.000 ed IVA al 10 per cento e, successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione, l'ammontare della relativa imposta viene ad aumentare (22 per cento) per qualsiasi motivo, l'operazione dovrà essere considerata come effettuata al 22 per cento ed indicata in dichiarazione nel rigo del quadro VE destinato alle operazioni al 22 per cento.

- Se l'operazione originaria è stata effettuata e registrata in **anni precedenti**, la maggiore imposta relativa alla nota di variazione in aumento dovrà essere annotata nel registro vendite senza indicazione di alcun imponibile, partecipando, comunque, alla liquidazione periodica del mese o trimestre di competenza.
- L'adempimento previsto dall'art. 26, comma 1, può riguardare, attesa la formulazione della disposizione, anche le ipotesi di **regolarizzazione di operazioni per irregolarità nella fatturazione** come, ad esempio, in caso di fatture emesse senza applicazione dell'IVA o con IVA errata (risposta a interpello 21.8.2020, n. 267, risposta a interpello 26.11.2019, n. 500), oppure di emissione di fattura dopo l'effettuazione dell'operazione (fatturazione tardiva) (cfr., ris. 12.3.1976, n. 504011).
- La procedura di emissione della nota di variazione in aumento può riguardare anche la regolarizzazione di operazioni a seguito di **pronunce giurisprudenziali** con le quali venga chiarito il regime IVA di talune operazioni

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

Variazioni in diminuzione

- In tali casi, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione, entro i limiti temporali di cui all'art. 19, comma 1, l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25 (registro degli acquisti).
- **N.B. Il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione nel registro degli acquisti (art. 25) deve annotare la variazione (in aumento) nel registro delle fatture o dei corrispettivi (salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa).*
- Il comma 3 dell'art. 26 prevede che la suddetta facoltà non può essere esercitata (dal cedente o prestatore) *“dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti”*. In pratica, quando la causa della variazione dipende da motivi già previsti in sede contrattuale o dipendenti da eventi esterni (ad es., una modifica legislativa, una sentenza, ecc.), la variazione può essere operata **senza limiti temporali**. Invece, quando la variazione dipende da accordi sopravvenuti tra le parti la stessa può essere effettuata **entro il limite temporale** sopra indicato rispetto al momento in cui l'operazione si considera effettuata.
- Il comma 3-bis dell'art. 26 prevede che la variazione in diminuzione, di cui al comma 2, si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente, **per effetto di procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione o piani attestati**, anticipando la possibilità di emissione della nota di variazione e, quindi, di detrazione dell'IVA, al momento di apertura della procedura anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione. Lo stesso comma 3-bis, inoltre, consente l'emissione della nota di variazione in diminuzione anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte (sul punto, si veda infra) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

- In presenza degli eventi di cui al comma 3-bis, qualora successivamente ad essi il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, il cedente è tenuto all'emissione di una nota di variazione in aumento, a compensazione di quella in diminuzione emessa. In tal caso, il cessionario o committente che abbia registrato una maggiore imposta dovuta a seguito della contabilizzazione della nota di variazione in diminuzione (art. 26, comma 5) *“ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell’art. 19 l’imposta corrispondente alla variazione in aumento”* (art. 26, comma 5-bis).
- Il comma 8 dell’art. 26, infine, prevede che le variazioni in diminuzione (di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5) e quelle per errori di registrazione (di cui al comma 7) possono essere effettuate secondo la modalità della rettifica diretta, cioè:
 - ❑ dal cedente o prestatore del servizio nel registro delle fatture (o dei corrispettivi), *“anche mediante apposite annotazioni in rettifica”* (quindi, in diminuzione delle operazioni attive registrate e della relativa imposta, mediante annotazione della nota di variazione con il segno *“meno”*);
 - ❑ dal cessionario o committente nel registro degli acquisti (in diminuzione delle fatture passive registrate e, quindi, dell’IVA detraibile, mediante annotazione della nota di variazione con il segno *“meno”*).
- La facoltà di emissione di nota di variazione in diminuzione può essere esercitata **esclusivamente dal cedente o prestatore che ha emesso fattura**; solo qualora tale soggetto si avvalga del relativo diritto, il cessionario o committente ha l’obbligo di annotare la variazione nella propria contabilità IVA. È, quindi, precluso al cessionario o committente, tranne nei casi di cui al comma 10 (v. infra), effettuare la variazione in luogo del soggetto ex lege a ciò abilitato.

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

- L'art. 26, comma 2, prevede la facoltà di variare in diminuzione le operazioni attive effettuate qualora l'operazione, per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, *“viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente”*.
- In tali casi, la variazione, se non dipende da un sopravvenuto accordo tra le parti (di cui al comma 3) può essere operata **senza limiti temporali**, quindi anche a diversi anni di distanza rispetto all'effettuazione dell'operazione principale. Resta, comunque, inteso che una volta che si è venuto a realizzare il presupposto che consente di operare la variazione, il diritto alla detrazione dell'imposta che ne deriva deve essere esercitato nel rispetto dei limiti temporali di cui all'art. 19, comma 1, ovvero al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto (Cass. 9.12.2021, n. 39182; Circ. n. 20/E del 2021). Entro tale termine **deve essere emessa la nota di variazione**.
- La cause previste dalla norma che conferiscono al cedente o prestatore il diritto di recuperare la differenza d'imposta correlata alla variazione in diminuzione dell'imponibile sono varie, come emerge dalla locuzione *“(..) e simili”* che, quindi, consente un'accezione ampia delle ragioni per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile.
- Il comma 7 dell'art. 26 disciplina la *“correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni”* obbligatorie ai fini dell'IVA, di cui agli artt. 23, 25 e 39 del d.P.R. n. 633/1972, prevedendo che la correzione deve essere fatta **mediante annotazione** delle variazioni dell'imposta:
 - in **aumento** nel registro delle vendite (art. 23);
 - in **diminuzione** nel registro degli acquisti.

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

Nota di variazione e Dichiarazione IVA integrativa – Circ. 20/E/2021

- In base al comma 2 dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, il cedente/prestatore ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25 dello stesso D.P.R. n. 633/1972.
- A sua volta, l'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 dispone, al comma 1, che il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati **sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile** ed è esercitato al più tardi **con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo**.
- La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1/E del 17 gennaio 2018 ha chiarito che l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA è subordinato all'esistenza di un duplice requisito in capo al cessionario/committente, essendo richiesto:
 - ✓ il **presupposto sostanziale dell'esigibilità dell'imposta**; e
 - ✓ il presupposto formale del **possesso della fattura d'acquisto**, redatta conformemente alle disposizioni di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972.
- Infatti, è al verificarsi di entrambi i presupposti che il cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura d'acquisto o della bolletta doganale di importazione secondo le modalità previste dall'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, la detrazione dell'imposta assolta con riferimento agli acquisti di beni e servizi, ovvero alle importazioni di beni.
- Come chiarito dalla **Circolare n. 20/E/2021**, i principi sopra richiamati si applicano anche con riferimento alla «detrazione» dell'IVA relativa alla nota di variazione in diminuzione, nel senso che, ai fini della detrazione, assume rilevanza anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio di tale diritto.

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

- In pratica, se la nota di credito è emessa tempestivamente - cioè entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione - l'IVA a credito **confluisce nella relativa liquidazione periodica** o, al più tardi, nella dichiarazione di riferimento.
- Inoltre, nella circolare n. 20/E/2021 è stato specificato che, nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia già spirato, non è possibile avvalersi della dichiarazione integrativa "a favore", di cui all'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998, per recuperare l'imposta versata, laddove non si riscontri la presenza di errori ed omissioni cui rimediare.

Emissione di una nota di credito a storno di un'operazione che dava diritto alla formazione del plafond IVA – Sentenza Cass. 15059/2014

- Nel caso esaminato dalla sentenza, il contribuente aveva realizzato **operazioni di cessione all'esportazione** (rilevanti ai fini del plafond), correttamente fatturate e registrate, e, l'anno successivo aveva emesso note di variazione in diminuzione relative alle fatture dell'anno precedente (essendo venuta meno l'operazione ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72).
- L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, ai fini della determinazione del plafond, si debba avere a riguardo anche alla registrazione di note di credito relative a fatture emesse nell'anno solare precedente. La tesi dell'Amministrazione poggia sulla considerazione che, l'effettività dell'operazione **risulterebbe originariamente mancante**. In questo senso, la nota di variazione annullerebbe ex tunc le fatture emesse e registrate nell'anno precedente, determinando un'automatica **riduzione** del plafond computato sulla base delle fatture registrate in tale anno (Circ. Ag. Dogane n. 8/E del 2003).
- TESI DEL CONTRIBUENTE: si fonda sulla formulazione letterale dell'art. 2 comma 2 della L. 18 febbraio 1997 n. 28, che definisce il limite (plafond) dell'ammontare complessivo delle operazioni che attribuiscono la facoltà, per i c.d. esportatori abituali, di acquistare beni e servizi senza applicazione dell'IVA. Ebbene, tale disposizione fa esclusivo riferimento alle operazioni *"registrate a norma dell'art. 23 del DPR 633/72 per l'anno solare precedente"*.

NOTE DI VARIAZIONE – ART. 26, D.P.R. 633/1972

- Secondo la Suprema Corte, invece, la norma di cui all'art. 26 DPR 633/72 non compromette il diritto incondizionato sorto a seguito dell'esportazione e *“non comporta una diminuzione al plafond disponibile per l'anno in cui è stata effettuata l'operazione principale”*. E, così, la nota di variazione in diminuzione non influirebbe su plafond determinatosi nell'anno solare precedente.

d) Fatturazione degli acconti

FATTURAZIONE DEGLI ACCONTI

- Nel caso in cui siano pagati oppure si ricevano acconti di natura commerciale, occorre tenere in considerazione gli obblighi ai fini IVA. Il versamento di un acconto, rappresentando l'anticipazione del corrispettivo pattuito, assume in linea generale rilevanza ai fini Iva con il conseguente obbligo, per il cedente o prestatore, di emettere la **relativa fattura** (risoluzione 197/E/2007).
- Ai fini Iva il ricevimento di una somma di denaro a titolo di anticipo su fornitura determina effettuazione dell'operazione, in base all'articolo 6, comma 4, D.P.R. 633/1972, con il conseguente obbligo di emissione della fattura **limitatamente all'importo corrisposto**.
- Con riferimento alla fatturazione elettronica si fa presente che nel file xml è sempre necessario compilare il campo "Tipo documento" che, in caso di acconto corrisponde a **TD02 Acconto / Anticipo su fattura**.
- La gestione degli acconti assume rilevanza anche con riferimento alle cessioni ad esportatori abituali; si pensi, ad esempio, all'incasso di un acconto in presenza di dichiarazione d'intento nel 2018 con fatturazione del saldo nel 2019, in assenza della stessa. La fattura di acconto viene emessa come **non imponibile** ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. c), D.P.R. 633/1972 (parte dell'operazione effettuata nel 2018) mentre la **fattura a saldo con IVA**.
- Il pagamento dell'acconto commerciale determina l'effettuazione dell'operazione con obbligo di emissione della fattura anche per gli acconti ricevuti su esportazioni (cessioni extracomunitarie); al momento della spedizione dovrà essere emessa una seconda fattura indicante il valore della merce e i dati della fattura di acconto anche nel caso di acconto pari al 100% (**Risoluzione 125/E/1998**).

FATTURAZIONE DEGLI ACCONTI

- ***Acconti versati su operazioni intracomunitarie***
- Le cessioni intracomunitarie si intendono effettuate, in linea generale, all'atto dell'inizio del trasporto o della spedizione dei beni dal territorio italiano all'acquirente, o a terzi per suo conto. In caso di cessioni intracomunitarie effettuate in modo continuativo per un periodo superiore ad un mese solare, l'operazione si intende effettuata al termine di ciascun mese.
- In tali ipotesi, il pagamento di somme a titolo di acconto da parte dell'acquirente comunitario anteriormente al verificarsi di detti eventi **non assume rilevanza ai fini IVA e non comporta l'obbligo, per il cedente, di emettere la relativa fattura** (art. 39 del DL 331/93).
- La norma attuale recepisce le modifiche introdotte dalla direttiva 2010/45/UE all'art. 67 della direttiva 2006/112/CE secondo cui viene eliminata la previsione di fatturazione degli acconti per le operazioni intracomunitarie. La norma derogata (art. 65 della direttiva 2006/112/CE) prevede, in via generale, la rilevanza degli acconti sotto il profilo dell'esigibilità, ma non anche del fatto generatore.
- In corrispondenza di tale modifica, è stato variato il testo dell'art. 220 della direttiva 2006/112/CE, sopprimendo l'obbligo di fatturazione degli acconti relativi ad operazioni comunitarie.
- Ciò non toglie che la fattura possa comunque essere emessa, come prevede l'articolo 39, comma 2, D.L. 331/1993, secondo il quale *“se prima del trasferimento del bene al cessionario viene emessa fattura dal cedente, l'operazione si considera effettuata nei limiti dell'importo fatturato”* (Circolare 12/E/2013, paragrafo 7.2).

c) Obblighi di documentazione, di fatturazione e di registrazione delle operazioni;

OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE ED EMISSIONE

- La regola generale prevede che la fattura **sia emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione** determinata ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. 633/1972.
- Per le prestazioni di servizi generici effettuate nei confronti di soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri dell'UE, la fattura è emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art. 21, comma 4, lett c), del D.P.R. n. 633/1972).
- Per le prestazioni di servizi generiche, non soggette ad IVA ai sensi dell'art. 7-ter, rese o ricevute da un soggetto passivo Extra-UE la fattura (o autofattura in caso di acquisti) è emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (art. 21, comma 4, lett. d), D.P.R. 633/72).

Autofattura emessa per acquisto di beni e servizi da soggetti stabiliti fuori dell'UE.

- Nel caso di applicazione dell'inversione contabile in cui il cedente/prestatore è un operatore stabilito fuori dell'UE, il cessionario/committente "stabilito" in Italia deve emettere un documento (cosiddetta autofattura) ai sensi del successivo articolo 21, comma 5, in unico esemplare, con l'addebito dell'IVA se l'operazione è soggetta ad imposta, ovvero con l'indicazione del titolo di non imponibilità o esenzione se rientra nei casi previsti dagli articoli 8, 8-bis, 9 o 10.
- Le "autofatture" devono essere emesse entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione (salvo che ricorrano le condizioni per la fatturazione differita) e registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e ricevere un numero progressivo in entrata - in base all'ordine progressivo delle fatture ricevute - e riportate nel registro degli acquisti di cui allo stesso articolo (*NB: continua ad essere ammesso l'utilizzo di un unico registro delle autofatture, senza doppia annotazione tra gli acquisti e le vendite, a condizione che l'IVA sia assolta correttamente, cfr. Ris. n. 144/E del 1999 e Circ. n. 37/E del 2011).
- Il documento deve essere numerato progressivamente— come fattura emessa e come fattura ricevuta (ma, come detto, per effetto dell'articolo 13 del D.L. 119 del 2018, tale ultima numerazione non è più richiesta) — e annotato sia nel registro delle fatture emesse che nel registro degli acquisti, sicché l'imposta è dovuta ma diventa **neutrale** per effetto della detrazione, che tiene conto dei vari limiti soggettivi o oggettivi posti dal successivo articolo 19 e seguenti.
- È questo il meccanismo del versamento dell'IVA attraverso "l'inversione contabile" o reverse-charge, sicché, se l'acquisto si riferisce ad un bene successivamente commercializzato — o che rientra in una fase di produzione — il tributo sarà riscosso dall'Erario, sul "valore pieno" del bene, al momento della sua successiva cessione o al momento della vendita del prodotto finito.

OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE ED EMISSIONE

- Poiché l'annotazione in detto registro è funzionale all'esercizio del diritto alla detrazione, alla stessa dovrà procedersi anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale in cui il diritto viene esercitato

Fattura elettronica

- L'effettuazione di acquisti da soggetti stabiliti al di fuori dell'Unione europea non rientra tra le operazioni per le quali vige l'obbligo di fatturazione elettronica di cui all'art. 1 co. 3 del D.lgs. 127/2015. Per documentare tali acquisti è stata riconosciuta la possibilità di emettere, su base facoltativa, autofattura in formato elettronico (circ. 14/E/2019).
- Per le fatture trasmesse via SdI, il campo "*TipoDocumento*" è compilato con i codici:
 - "TD17" - Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero;
 - "TD19" - Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex art. 17 co. 2 del DPR 633/1972.

Autofattura per le operazioni effettuate da soggetti residenti

- Per le operazioni effettuate da soggetti residenti, l'autofattura deve essere emessa nei seguenti casi:
 - ❖ acquisto da agricoltori in regime di esonero;
 - ❖ destinazione di beni al consumo personale o familiare dell'imprenditore o per altre finalità extra-imprenditoriali (cd. "autoconsumo");
 - ❖ regolarizzazione dell'omessa o irregolare fatturazione.
- Il cessionario o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione (art. 6, comma 8, del D.lgs. n. 471/1997).

OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE ED EMISSIONE

Novità dal 1° settembre 2024

- Le regole dell'omessa o irregolare autofatturazione hanno trovato una modifica normativa nella riforma sanzionatoria del 2024.
- In particolare, l'art. 2 del D. Lgs. n. 87/2024 è intervenuto sull'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997. La nuova norma, post modifiche e con effetto a partire dal 1° settembre 2024, prevede che il cessionario o il committente che abbia acquistato beni o servizi senza emissione di fattura o con fattura irregolare, è punito (salva la responsabilità del cedente o commissionario) **con una sanzione amministrativa pari al 70% dell'imposta** (e non più del 100% come nella versione precedente), con un minimo di Euro 250, sempreché non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate tramite gli strumenti messi a disposizione dalla medesima, **entro 90 giorni** (e non più 4 mesi più 30 giorni come nella versione precedente) dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare.
- Inoltre, diversamente dal passato, non ci sarà quindi più bisogno di redigere un'autofattura ed inviarla tramite SDI. La nuova disposizione dovrebbe risolvere il problema della doppia detrazione in capo al committente che si poneva con la versione previgente: la prima volta quando emetteva l'autofattura e versava la corrispondente IVA all'Erario e la seconda volta quando il fornitore che regolarizzava la sua posizione mediante ravvedimento operoso emetteva documento integrativo per l'imposta non applicata in precedenza.
- La nuova disposizione aggiunge, però, che **è escluso l'obbligo di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dall'emittente della fattura o di altro documento**, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione IVA derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile.

OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE ED EMISSIONE

Operazioni ex art. 21 co. 6 e 6-bis DPR 633/72	Riferimento normativo domestico	Indicazioni in fattura
Cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, non soggette ad IVA	Art. 7-bis co. 1 DPR 633/72	«Operazione non soggetta»
Cessioni all'esportazione	Art. 8 DPR 633/72	«Operazione non imponibile»
Cessioni assimilate alle cessioni all'esportazione	Art. 8-bis DPR 633/72	
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali	Art. 9 DPR 633/72	
Cessioni nei confronti di viaggiatori extra-UE	Art. 38-quater DPR 633/72	
Operazioni ex art. 10 DPR 633/72 (escluse quelle di cui al n. 6) relative a lotto, lotterie nazionali, gratta e vinci)	Art. 10 DPR 633/72	«Operazione esente»
Operazioni soggette al regime del margine	D.L. n. 41/95	«Regime del margine-beni usati» «Regime del margine-oggetti d'arte» «Regime del margine – oggetti di antiquariato o da collezione»
Cessioni di pacchetti turistici da parte di agenzie di viaggio	Art. 74-ter DPR 633/72	«Regime del margine-agenzie di viaggio»
Cessione di beni o prestazioni di servizi non soggette ad IVA per carenza del presupposto territoriale, verso soggetti passivi UE, debitori d'imposta nel relativo Stato UE (escluse le art. 10 n.1,2,3,4 e 9 DPR 633/72)	Artt. 7-7quinquies DPR 633/72	«Inversione contabile» (*NB: «Operazione non imponibile» se si tratta di cessioni IC ex art. 41 DL 331/93).
Cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate fuori UE	Artt. 7-7septies DPR 633/72	«Operazione non soggetta»

OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE ED EMISSIONE

La fattura emessa in modalità differita ex art. 21 co. 4 lett. a), c) e d) del DPR 633/72 non ha l'effetto di posticipare l'esigibilità dell'imposta, per cui quest'ultima è computata nella liquidazione periodica relativa al mese di effettuazione dell'operazione.

Quanto, invece, alla fattispecie di cui alla lett. b), che consente al secondo cedente, nelle cessioni "triangolari interne", di emettere fattura nei confronti del terzo entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni da parte del primo cedente, l'esigibilità dell'imposta non coincide con il momento di effettuazione (v. *infra* § "Fatturazione differita per operazioni triangolari").

**NB: le disposizioni che hanno modificato il termine per l'emissione della fattura "immediata" non hanno apportato alcun cambiamento alle regole di emissione della fattura differita; restano, pertanto, in vigore, anche dopo l'1.7.2019, le prescrizioni contenute nell'art. 21 co. 4 lett. a) - d) del DPR 633/72 (cfr. Circ. 14/E del 2019).*

Norma di riferimento (art. 21 co. 4 DPR 633/72)	Tipologia di operazione	Termine di emissione della fattura
Lett. a) (fattura differita)	- Cessione di beni con DDT - Prestazioni di servizi identificate da idonea documentazione <i>*NB: codice per compilazione xml TD24</i>	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ex art. 6 DPR 633/72
Lett. b) (fattura super-differita)	Cessioni di beni effettuate nell'ambito di triangolari interne, dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente. <i>*NB: codice per compilazione xml TD25</i>	Entro il mese successivo a quello di effettuazione (consegna o spedizione dei beni)
Lett. c)	Prestazioni di servizi generiche verso soggetti passivi UE	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ex art. 6 DPR 633/72
Lett. d)	- Prestazioni di servizi generiche rese da soggetto passivo extra-UE verso soggetto passivo stabilito in Italia - Prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies DPR 633/72, rese da soggetto passivo italiano verso soggetto passivo extra-UE	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione ex art. 6 DPR 633/72

OBBLIGHI DI REGISTRAZIONE

▪ FATTURE EMESSE

- Ai sensi dell'art. 23, D.P.R. 633/1972, *«Il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese».*
- L'art. 242 Direttiva 28.11.2006, n. 2006/112 sancisce che: *“ogni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale”.* La norma, quindi, da un lato delimita il campo applicativo degli obblighi contabili in materia, dall'altro esplicita la finalità di tali adempimenti, che è duplice: consentire l'applicazione dell'imposta ed il suo controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.
- 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;
 - la ditta, la denominazione o la 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.

OBBLIGHI DI REGISTRAZIONE

- Il comma 1 dell'art. 23 contiene i tre principi che regolano l'obbligo di registrazione delle fatture emesse: (i) annotazione in un "apposito registro", (ii) termine di registrazione (entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni) e (iii) riferimento temporale. Al fine di consentire un controllo più efficace, la norma prevede che le fatture emesse siano annotate in un apposito registro, nell'ordine della loro numerazione.
- Pertanto, i soggetti passivi devono istituire e tenere, secondo le norme di **ordinata contabilità previste dall'art. 39**, un registro c.d. delle "fatture emesse" (definito anche "delle vendite"), dove le fatture emesse dal contribuente devono essere annotate secondo la tempistica fissata dalla disposizione stessa e a prescindere dalla tenuta di scritture contabili previste da altre disposizioni.
- Le fatture emesse devono essere annotate nel registro **nell'ordine della loro numerazione**. Ai sensi dell'art. 21, comma 2, d.P.R. n. 633/1972, ciascuna fattura deve contenere la "**data di emissione**" (lett. a), la data di **effettuazione dell'operazione** (lett. g-bis) ed un "*numero progressivo che la identifichi in modo univoco*" (lett. b) ed in quello stesso ordine devono essere registrate ai sensi dell'art. 23. Si precisa che "*in considerazione del fatto che per una fattura elettronica veicolata attraverso lo Sdl, quest'ultimo ne attesta inequivocabilmente e trasversalmente (all'emittente, al ricevente e all'Amministrazione finanziaria) la data (e l'orario) di avvenuta 'trasmissione', è possibile assumere che la data riportata nel campo "Data" della sezione 'Dati Generali' del file della fattura elettronica sia sempre e comunque la data di effettuazione dell'operazione*". Tale data, "coerente con l'effettuazione dell'operazione, l'esigibilità dell'imposta e la relativa liquidazione, è quella che è possibile indicare nel registro delle fatture emesse. E ciò sarà possibile anche nell'ipotesi di fattura cartacea o di fattura elettronica extra Sdl" (circ. 17.6.2019, n. 14/E, par. 3.2). In tal modo, in sede di controllo, è possibile verificare rapidamente che tutte le fatture emesse siano state annotate nei termini, senza salti di registrazione.

OBBLIGHI DI REGISTRAZIONE

- L' art. 23, comma 1, D.P.R. 633/1972, prevede tassativi **termini di registrazione delle fatture emesse**, precisando che i documenti devono essere annotati entro *“il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni”*, data che corrisponde a quella di emissione della fattura o che deve essere distintamente indicata nella fattura stessa se diversa dalla data di emissione (art. 21, comma 2, lett. g)-bis, del d.P.R. n. 633/1972).
 - Il termine di registrazione prescritto dalla norma riguarda il tempo che il soggetto ha a propria disposizione per eseguire l'adempimento contabile ma non sposta la “competenza” delle operazioni effettuate; infatti, la norma in commento dispone che le fatture siano annotate “con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni”.
- *N.B. Pertanto, le fatture relative ad operazioni effettuate, ad esempio, nel mese di marzo devono essere registrate con riferimento al mese di marzo (e devono, quindi, partecipare alla liquidazione periodica dell'IVA dovuta con riferimento a tale mese, anche se l'operazione di registrazione può essere materialmente eseguita entro il 15 aprile. In sostanza, la data di “competenza” delle operazioni attive è fissata dalla data di effettuazione dell'operazione (l'art. 21, comma 4, del d.P.R. n. 633/1972 prevede che “La fattura è emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'articolo 6”).*
- I commi 2 e 3 dell'art. 23 elencano gli elementi che il contribuente deve indicare nel registro, quando annota le singole fatture emesse. La disposizione stabilisce, al riguardo, che per ciascuna fattura devono essere indicati: il **numero progressivo**; la **data di emissione**; l'ammontare **imponibile** dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'**imposta**, distinti secondo l'aliquota applicata; la **ditta**, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio.

OBBLIGHI DI REGISTRAZIONE

Semplificazioni

- L'art. 6, comma 1, d.P.R. n. 695/1996 prevede semplificazioni contabili per la registrazione di fatture di modesto importo. La norma stabilisce che per le fatture emesse nel corso del mese, di **importo inferiore a euro 300 ciascuna**, può essere annotato, con riferimento a tale mese, entro i termini di registrazione sopra indicati, in luogo di ciascuna fattura, un **documento riepilogativo** nel quale devono essere indicati: i numeri delle fatture cui il documento si riferisce, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata.
- Ad esempio, se le fatture di importo inferiore alla citata soglia fossero cento, il contribuente, in luogo della registrazione di ciascuna delle cento fatture, potrebbe eseguire **una sola annotazione**, registrando un documento riepilogativo (in cui siano indicati i numeri delle cento fatture cui il documento riepilogativo si riferisce), l'ammontare complessivo dell'imponibile e dell'imposta di tutte e cento i documenti emessi.

**N.B. Nel registro delle fatture devono essere registrate anche le note di variazione in aumento emesse ai sensi dell'art. 26, comma 1, quando, successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione della stessa, l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione (art. 26). Le note di variazione in diminuzione (art. 26, comma 2), che comportano una riduzione dell'IVA applicata in rivalsa, possono essere annotate o nel registro degli acquisti (art. 25) o, "mediante apposite annotazioni in rettifica" (in pratica, con il segno "meno") nel registro delle fatture (art. 26, comma 8).*

3. OPERAZIONI A TITOLO GRATUITO

OPERAZIONI A TITOLO GRATUITO

Cessioni a titolo gratuito di beni di propria produzione o commercio

In base all'art. 2, co. 2, n. 4, DPR 633/72 costituiscono sempre operazioni imponibili, indipendentemente dal costo (o valore) unitario dei beni (inferiore, pari o superiore ad Euro 50,00).

- *Trattandosi di beni generalmente prodotti o commercializzati dal soggetto passivo IVA che ne fa omaggio ai propri clienti, il più delle volte la detrazione è operata senza conoscere la destinazione di tali beni, ragione per la quale il legislatore ha previsto di ammettere sempre la detrazione (senza obbligo di rettifica, a seconda della destinazione del bene), ma con obbligo di assoggettamento ad IVA all'atto della cessione, impedendo un consumo detassato. La rivalsa in fattura non è obbligatoria ai sensi dell'art. 18 co. 3 DPR n. 633/72.*
- *Si ritiene che se il soggetto è già a conoscenza della destinazione a cessione gratuita di un determinato acquisto, lo stesso potrebbe non detrarre l'imposta (ex art. 19-bis1 lett. h) DPR 633/72), realizzando, a valle un'operazione esclusa da IVA (ma l'Iva non detratta non sarebbe deducibile, cfr. Circ. n. 57/E del 2001). In tal caso, non vi sarebbero obblighi documentali o contabili, anche se è preferibile mantenere evidenza dei soggetti a cui detti beni sono elargiti. Solo in caso di omaggio ai dipendenti l'IVA a credito resta detraibile*

OPERAZIONI A TITOLO GRATUITO

Cessioni a titolo gratuito di beni che non rientrano nell'attività propria d'impresa

L'art. 2, co. 2, n. 4, DPR 633/72 deve essere coordinato con l'art. 19-bis1 lett. h) DPR 633/72.

Salvo che i beni non abbiano valore unitario inferiore ad Euro 50,00 – nel qual caso l'IVA a credito è detraibile, qualificandosi la spesa come di «rappresentanza»; cfr. Circ. Min. Fin. n. 328/E del 1997, par. 3.4 – per gli omaggi di questi beni occorre distinguere:

- Se si tratta di spese per beni **qualificati come di rappresentanza**, se di costo unitario superiore ad Euro 50,00 → **no detrazione** (anche in caso di indeducibilità ai fini delle ii.dd. per superamento del plafond). **Operazione attiva esclusa da IVA.**

***NB:** stesso discorso per gli acquisti da soggetti UE o Extra-UE. Sulle cessioni verso tali soggetti:

- non si applicano le regole sulle cessioni intra UE, né Intrastat.
- Ai fini doganali, operazione è un'esportazione ai soli fini doganali, che non fa maturare plafond.

- Se si tratta di spese per beni **qualificati come di rappresentanza**, ma di costo unitario inferiore ad Euro 50,00 → **detrazione ammessa**. **Operazione attiva esclusa da IVA**

***NB:** stesso discorso per gli acquisti da soggetti UE o Extra-UE. Sulle cessioni verso tali soggetti:

- non si applicano le regole sulle cessioni intra UE, né Intrastat
- Ai fini doganali, l'operazione è fuori campo IVA (mero obbligo di emissione di documento di accompagnamento)

- Se si tratta di spese per **non qualificati come di rappresentanza**, **l'IVA è detraibile se vi è inerza**, indipendentemente dal valore unitario del bene. **Operazione attiva esclusa da IVA**

***NB:** stesso discorso per gli acquisti da soggetti UE o Extra-UE. Sulle cessioni verso tali soggetti:

- non si applicano le regole sulle cessioni intra UE, né Intrastat
- Ai fini doganali, l'operazione è un'esportazione ai soli fini doganali, che non fa maturare plafond.

***NB:** *la Circ. n. 188/E del 1998 aveva chiarito che gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente – la cui produzione/commercio non rientra nell'attività d'impresa – sono sempre spese di rappresentanza. Se, invece, la produzione/commercio di detti beni non rientra nell'attività d'impresa, non sono mai spese di rappresentanza.*

OPERAZIONI A TITOLO GRATUITO

- **Procedura operativa per la gestione degli omaggi**

- 1) emissione di un'**autofattura** in relazione ad ogni cessione gratuita effettuata ovvero emissione di un'unica autofattura mensile contenente le diverse cessioni gratuite effettuate nel mese, con esplicita indicazione:
 - a) del **valore normale** dei beni ceduti;
 - b) dell'**aliquota** applicabile e della relativa **imposta**;
 - c) della dicitura "*autofattura per cessione gratuita di beni ex art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972*";
- 2) annotazione su un **apposito registro IVA** (tenuto ai sensi dell'art. 39, Decreto IVA) dei dati del cessionario, del valore normale delle cessioni gratuite effettuate nelle diverse date, con indicazione della relativa IVA distinta in base all'aliquota.

- **Base imponibile**

In base all'art. 13 co. 2 DPR 633/72, per le cessioni di beni si guarda al prezzo di acquisto o, in mancanza, al prezzo di costi dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni. Per i servizi, si guarda alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi medesimi.

OPERAZIONI A TITOLO GRATUITO

▪ *Servizi gratuiti*

In base al combinato disposto dell'art. 3 co. 1, 2 e 3 DPR 633/72, le prestazioni di servizi rilevano ai fini IVA – anche se rese gratuitamente – quando:

- L'IVA afferente agli acquisti sia detraibile;
- Il costo unitario della prestazione sia superiore ad Euro 50,00
- La prestazione sia resa per finalità estranee all'esercizio d'impresa.

All'infuori di tali condizioni, la prestazione gratuita non rileva ai fini dell'IVA (Circ. ASSONIME n. 89/1996 e, di recente, Risposta n. 237/2019). Si tratta di quelle operazioni che mirano a creare un vantaggio per il solo beneficiario.

Ad esempio, non sono questi i casi (cioè, devono ritenersi riconducibili all'attività di impresa e quindi, se gratuiti sono fuori campo IVA) quali: (i) consentire la partecipazione gratuita ad un convegno; (ii) assistenza gratuita del comodante sui beni dallo stesso messi a disposizione del comodatario.

Con riguardo alle operazioni attive verso controparti non residenti, valgono le regole di territorialità di cui agli artt. 7-ter e ss. DPR 633/72, con obbligo di fatturazione e rilevazione della prestazione nei modelli Intrastat e nel c.d. «esterometro».

Per quanto riguarda la detrazione dell'IVA, valgono le regole espresse con riguardo agli omaggi di beni.

4. OPERAZIONI TRIANGOLARI

a) Quadro introduttivo;

OPERAZIONI TRIANGOLARI

Quadro introduttivo

- Con la soppressione delle frontiere fiscali e la libera circolazione dei beni all'interno della UE, dal 1 gennaio 1993 è in vigore un regime provvisorio sugli scambi intracomunitari che prevede la detassazione nel paese di origine e l'assolvimento dell'imposta nel paese di destinazione con il sistema dell'inversione contabile.
- In tale contesto, l'internazionalizzazione del commercio ha promosso ed incrementato le c.d. operazioni triangolari in cui, a fronte di un unico trasporto di beni da un Paese Membro ad un altro, intervengono tre operatori registrati ai fini IVA in differenti Paesi Membri, con la partecipazione, a volte, di soggetti residenti fuori dalla UE.
- La **Direttiva comunitaria n. 680 del 16 dicembre 1991**, che ha dettato le prime regole in materia di scambi intracomunitari, non prevedeva un trattamento semplificato per le operazioni triangolari, in cui intervengono tre soggetti che realizzano vendite successive a fronte di un'unica consegna di beni.
- La successiva **Direttiva comunitaria n.111 del 14 Dicembre 1992** ha previsto che nella triangolazione comunitaria semplificata fosse eliminato l'obbligo della nomina del rappresentante fiscale a condizione che il promotore della triangolazione designasse, in sua vece, il suo cliente finale all'assolvimento dell'imposta nello Stato ove avviene la consegna del bene, attraverso il meccanismo del *reverse charge* applicato sulla fattura di vendita.
- Inoltre, l'Amministrazione Finanziaria con la **Circolare n. 13/E del 23 febbraio 1994** integrata con la successiva Circolare n. 145/E del 10 giugno 1998, ha esaminato nel dettaglio talune transazioni che non rientrano solo nella fattispecie delle triangolazioni comunitarie semplificate.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

- Sempre in relazione alle operazioni triangolari, l'art. 58 DL 331/93 ha favorito alcune operazioni interne dirette a realizzare cessioni intracomunitarie in cui promotore e cedente siano due soggetti di imposta italiani (triangolazioni interne intracomunitarie).

Tra le disposizioni del DL. n. 331/93 è importante concentrare l'attenzione sui seguenti:

- ✓ **Art. 38, co. 7 DL 331/1993:** *“L'imposta non è dovuta per l'acquisto intracomunitario nel territorio dello Stato, da parte di soggetto passivo d'imposta in altro Stato membro, di beni dallo stesso acquistati in altro Stato membro e spediti o trasportati nel territorio dello Stato a propri cessionari, soggetti passivi d'imposta o enti di cui all'art. 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, assoggettati all'imposta per gli acquisti intracomunitari effettuati, designati per il pagamento dell'imposta relativa alla cessione”.*
- ✓ **Art. 40, co. 2 DL 331/1993:** *“L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato quando l'acquirente è ivi soggetto d'imposta, salvo che sia comprovato che l'acquisto è stato assoggettato ad imposta in altro Stato membro di destinazione del bene. E' comunque effettuato senza pagamento dell'imposta l'acquisto intracomunitario di beni spediti o trasportati in altro Stato membro se i beni stessi risultano ivi oggetto di successiva cessione a soggetto d'imposta nel territorio di tale Stato o ad ente ivi assoggettato ad imposta per acquisti intracomunitari e se il cessionario risulta designato come debitore dell'imposta relativa”.*
- ✓ **Art. 44, co. 2, let. a) DL 331/1993:** *“In deroga al comma 1, l'imposta è dovuta:*
 - a) *per le cessioni di cui al comma 7 dell'articolo 38, dal cessionario designato con l'osservanza degli adempimenti di cui agli articoli 46, 47 e 50, comma 6»;*

OPERAZIONI TRIANGOLARI

- ✓ **Art. 58, co. 1 DL 331/1993:** *“Non sono imponibili, anche agli effetti del secondo comma dell'art. 8 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi. La disposizione si applica anche se i beni sono stati sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni”.*
- Con la **Circolare ministeriale n. 13 del 23 febbraio 1994** viene previsto che *“la prova che consente di superare la presunzione di consegna nello Stato può essere rappresentata dalla documentazione relativa al trasporto ovvero da qualsiasi altro documento dal quale risulti che l’incarico del trasporto o della spedizione è stato conferito al cedente dal proprio cessionario”.*
- L’Amministrazione finanziaria ha affrontato più direttamente il problema riguardante la definizione dell’espressione “altri soggetti” di cui all’art. 13 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in relazione ai possibili intestatari delle fatture relative alle spese di trasporto.
- Con la **Risoluzione n. 51/E del 4 marzo 1995** viene sottolineata l’ampiezza dell’espressione usata nell’art.13 della legge n. 413/1991, la quale consente di legittimare, nell’ambito di una operazione in triangolazione, *“la possibilità di emettere fattura nei confronti del cessionario residente, in qualità di soggetto che provvede concretamente al pagamento della prestazione di trasporto o di spedizione pur non avendola direttamente commissionata”.*
- Sul tema, si segnala l’ulteriore intervento dell’Agenzia delle Entrate con la **Risoluzione n. 35/E del 13 maggio 2010**. Con tale pronuncia, l’Amministrazione finanziaria ritiene che l’incarico del trasporto dei beni possa essere affidato anche dal promotore della triangolare, a condizione, tuttavia, che tale soggetto stipuli il relativo contratto in nome e su incarico del primo fornitore nazionale (mandato con rappresentanza), con ciò ritenendosi garantito il fatto che il promotore non avrà la disponibilità dei beni nel territorio nazionale.

OPERAZIONI TRIANGOLARI

**N.B. Dal 1° gennaio 2020 è entrata in vigore la nuova disciplina delle c.d. cessioni a catena tra soggetti passivi d'imposta (introdotta con Direttiva n. 2018/1910/UE), che individua a quale cessione debba essere imputato il trasporto relativo a una cessione in ambito intraunionale.*

- Dall'1.1.2020, è stato previsto che, qualora lo stesso bene sia successivamente ceduto e sia spedito o trasportato da uno Stato membro a un altro direttamente dal primo cedente all'ultimo acquirente nella catena, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione effettuata nei confronti dell'operatore intermedio (per effetto dell'art. 36-bis della dir. 2006/112/CE, introdotto dalla dir. 2018/1910/UE, recepito dall'art. 41-ter del DL 331/93, in vigore dall'1.12.2021).
- In via di deroga, la spedizione o il trasporto sono imputati unicamente alla cessione di beni effettuata dall'operatore intermedio se quest'ultimo ha comunicato al cedente il numero di identificazione IVA attribuitogli dallo Stato membro a partire dal quale i beni sono spediti o trasportati.
- In relazione a quanto in esame, per "operatore intermedio" s'intende un cedente all'interno della catena diverso dal primo cedente della catena, **che spedisce o trasporta i beni esso stesso o tramite un terzo che agisce per suo conto.**
- **La disciplina in esame non incide sul regime IVA delle triangolazioni comunitarie**, basato sulla tassazione nel Paese membro di destinazione finale dei beni mediante l'istituto della designazione del debitore d'imposta e non incide neppure sul regime IVA delle triangolazioni nazionali, caratterizzato dall'applicazione della non imponibilità sia per la cessione interna che per quella intracomunitaria (note esplicative della Commissione europea, pubblicate nel mese di dicembre 2019, § 3.6.1 e 3.6.17).

OPERAZIONI TRIANGOLARI

La triangolazione costituisce un particolare tipo di cessione a catena, così denominata in quanto coinvolge tre soggetti distinti, spesso, ma non necessariamente, localizzati in tre diversi Paesi.

L'operazione si svolge, in via generale, secondo il seguente schema:

A -> B -> C

B (cc.dd. *promotore della triangolazione, primo cessionario o secondo cedente*) acquista da **A** (cc.dd. **primo cedente**) una fornitura di beni, incaricando quest'ultimo di spedirli direttamente al proprio cliente **C** (cc.dd. *soggetto estero, secondo cessionario*).

La particolarità delle triangolazioni risiede nel fatto che, in ragione di un unico trasporto, dal Paese del primo cedente (**A**) al Paese del secondo cessionario (**C**), sono concesse alcune **semplificazioni**, volte principalmente a non assoggettare a imposta l'operazione tra **A** e **B**, con conseguente riduzione degli adempimenti amministrativi connessi a questa e alla successiva cessione.

TRASPORTO A CURA DEL CEDENTE

- Le condizioni relative al trasporto ai fini della triangolazione si considerano rispettate purché il servizio avvenga:
 - *"a cura" del primo cedente (in tal caso il trasporto viene eseguito direttamente da quest'ultimo o da un terzo in nome proprio, ma per conto del primo cedente);*
 - *"a nome" del primo cedente (in tal caso il trasporto viene eseguito da un terzo in rappresentanza, ossia in nome e per conto, del primo cedente).*

***NB:** la Circ. 13/E del 1994 non esclude che il trasporto possa essere curato dal promotore, tuttavia tale ipotesi dovrebbe essere esaminata sulla base della prassi /normativa locale del Paese UE di residenza del promotore

CLASSIFICAZIONE DELLE TRIANGOLAZIONI

1. **Triangolazioni intracomunitarie**: se gli operatori coinvolti sono identificati ai fini IVA in tre Stati membri diversi (di cui uno è l'Italia);
2. **Triangolazioni intracomunitarie improprie**: se sono coinvolti due operatori identificati ai fini IVA in due Stati membri diversi (di cui uno è l'Italia) e il terzo operatore è un soggetto extra-UE;
3. **Triangolazioni interne**: se i primi due operatori sono identificati ai fini IVA in Italia e il terzo operatore è soggetto passivo IVA in un altro Stato membro (triangolazioni comunitarie interne) o si trova in un Paese extra-UE (triangolazioni interne all'esportazione).

b) Triangolazioni intracomunitarie;

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE

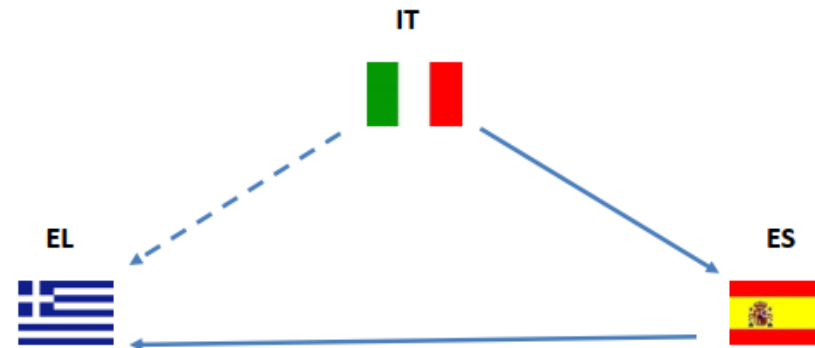
- Nelle triangolazioni intracomunitarie sono coinvolti tre operatori, identificati ai fini IVA in tre Stati membri diversi (**SM1** -> **SM2** -> **SM3**).
- L'operatore **SM2** (*promotore della triangolazione*) acquista il bene dal fornitore **SM1** e lo rivende all'acquirente finale **SM3**, incaricando il fornitore **SM1** del trasporto.
- Il bene subisce soltanto una movimentazione: dallo Stato membro di **SM1** allo Stato membro di **SM3**. In assenza del regime semplificato, e sulla base delle specifiche circostanze di fatto (es. organizzazione del trasporto, condizioni di resa INCOTERMS, individuazione dell'ultimo cessionario nella catena contestualmente alla prima cessione) le due operazioni si sarebbero dovute strutturare e qualificare alternativamente come:
 - cessione domestica da **SM1** a **SM2**, nello Stato membro di **SM1**, seguita da una cessione intracomunitaria da **SM2** a **SM3**; da tale costruzione ne sarebbe disceso l'obbligo per **SM2** di identificarsi ai fini IVA nello Stato membro da cui partono i beni e di operare mediante tale identificazione;
 - cessione intracomunitaria da **SM1** a **SM2**, seguita da una cessione domestica da **SM2** a **SM3**; da tale costruzione ne sarebbe disceso l'obbligo per **SM2** di identificarsi ai fini IVA nello Stato membro di destinazione dei beni e di operare mediante tale identificazione.

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE (segue)

- Nel caso in cui il trasporto sia a cura o a nome del primo cedente, è stata accordata una semplificazione volta a ridurre gli adempimenti amministrativi connessi che consiste nel sollevare il promotore **SM2** dall'obbligo di identificarsi ai fini IVA nello Stato membro del primo fornitore **SM1** o nello Stato membro del secondo cessionario **SM3**;
- Si realizzano, in tal modo, due operazioni non imponibili (cessione da **SM1** a **SM2** e cessione da **SM2** a **SM3**), mentre l'imposta è applicata una volta sola, dal secondo cessionario **SM3**, designato all'assolvimento del tributo dal promotore (primo cessionario) **SM2** (si vedano gli artt. 38 co. 7, 40 co. 2 e 44 co. 2 lett. a) del DL 331/93).

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE (segue)

- ***IT, operatore italiano primo cedente, vende ad un cliente spagnolo ES promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall'Italia al cliente finale greco EL, in Grecia.***
- IT emette fattura senza applicazione dell'IVA, con l'indicazione operazione non imponibile ai sensi dell'art. 41, co.1, lett. a) DL 331/1993 nei confronti del suo cliente spagnolo ES e consegna per suo conto in Grecia.
- In fattura deve essere indicato che si tratta di operazione triangolare con consegna dei beni al soggetto EL.
- IT, inoltre, compilerà il Modello Intrastat 1-bis (cessione dei beni).



**NB: IT deve aver cura di raccogliere le prove di avvenuto trasporto della merce in altro Stato membro UE.*

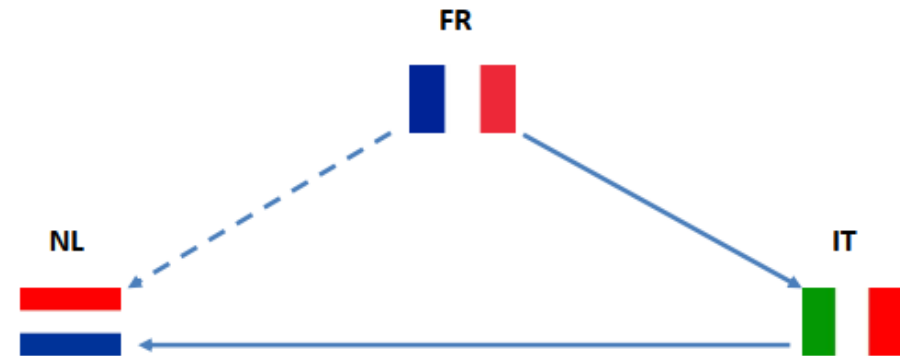
TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE (segue)

- **IT, promotore della triangolazione, acquista i beni da un fornitore francese FR, primo cedente, incaricando lo stesso di inviare direttamente i beni dalla Francia al suo cliente olandese NL, destinatario finale.**
- IT, poiché effettua un acquisto intracomunitario, deve integrare e registrare la fattura ricevuta dal fornitore francese senza esporre l'IVA, ai sensi art. 40 c. 2 DL 331/93. IT compila il Modello Intra-2bis relativamente all'acquisto da FR.
- IT emette fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41 co. 1, lett. a) DL 331/93 nei confronti del soggetto olandese, designandolo con annotazione sulla fattura quale debitore d'imposta all'atto dell'arrivo dei beni in Olanda. IT compilerà il Modello Intra-1bis.

**NB: la designazione ha effetto sostanziale ai fini dell'esclusione dell'obbligo di registrazione IVA nel Paese di consegna (cfr. C-247/21).*

**NBB: IT deve procurarsi le prove di avvenuto trasporto intra UE.*

**NBBB: IT matura "plafond vincolato", per l'import corrispondente all'acquisto fatto presso FR, e "plafond libero" sull'importo corrispondente all'eccedenza fatturata a NL (Risposta 540/2022).*



c) Triangolazioni intracomunitarie improprie;

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE IMPROPRIE

- Nelle triangolazioni improprie intervengono due operatori comunitari in due diversi Stati membri, e un terzo operatore soggetto extra-UE.
- Si possono distinguere diverse ipotesi, a seconda della posizione assunta dai soggetti nell'ambito della triangolazione, che può essere promotore o cessionario finale (C.M. 23.2.94 n. 13/E).

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE IMPROPRIE (*segue*)

- **ITA -> UE -> EXTRA-UE:** ITA realizza una cessione all'esportazione non imponibile:
 - ❑ ex art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/72 se cura direttamente, o per il tramite di un proprio incaricato, la consegna dei beni fuori dal territorio comunitario;
 - ❑ ex art. 8 co. 1 lett. b) del DPR 633/72 se consegna i beni a UE o a un suo incaricato che ne cura l'esportazione entro 90 giorni dalla consegna (*NB: in questo caso, occorre verificare le circostanze di fatto per escludere che venga meno la semplificazione della triangolazione; cfr. Risposta 136/2023).
- **ITA -> EXTRA-UE -> UE:** ITA realizza un'operazione soggetta ad IVA in Italia. Essa infatti non costituisce né cessione intracomunitaria (in quanto il cessionario non è soggetto identificato in altro Stato UE), né cessione all'esportazione (in quanto la merce non è diretta fuori dal territorio comunitario). Per il soggetto extra-UE l'IVA a credito non sarebbe recuperabile ex art. 38-ter DPR 633/72.

**NB: per gestire la triangolazione, il soggetto extra-UE può nominare un rappresentante fiscale: (i) in Italia (nel qual caso pone in essere un acquisto N.I. art. 58 D.L. 331/93 e una cessione IC ex art. 41 D.L. 331/93); oppure (ii) in Germania, nel qual caso la prima cessione è IC e la seconda domestica in Germania; (iii) utilizzare un proprio R.F. in altro SM, realizzando una triangolare comunitaria.*

- **UE -> ITA -> EXTRA-UE:** ITA acquista da UE e cede ad EXTRA-UE beni che si trovano nel territorio di UE e che sono inviati direttamente nel Paese extra-UE, per cui sia l'acquisto, sia la cessione sono fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale (ex art. 7-bis del DPR 633/72).

**NB: in tali circostanze, occorre verificare, a seconda delle condizioni di effettuazione del trasporto e di resa della merce, se per ITA sussistono obblighi di registrazione in UE o nel Paese Extra-UE di destinazione della merce*

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE IMPROPRIE

(segue)

- **EXTRA-UE -> ITA -> UE:** ITA acquista da **EXTRA-UE** e cede a **UE** beni esistenti in territorio extracomunitario che sono importati in **UE**, per cui sia l'acquisto, sia la cessione sono fuori campo IVA per carenza del presupposto territoriale (ex art. 7-bis del DPR 633/72).

**NB: occorre verificare, in base alle condizioni del trasporto e di resa della merce, se sussistono obblighi di registrazione IVA di ITA nel Paese Extra-UE di partenza o in UE.*

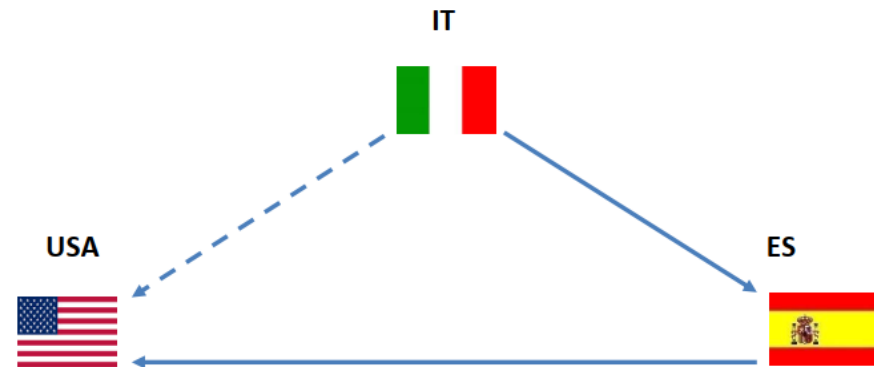
- **UE -> EXTRA-UE -> ITA:** ITA acquista i beni da **EXTRA-UE**, ma non effettua un'importazione poiché i beni provengono da altro Stato membro; né un acquisto intracomunitario, poiché il fornitore è stabilito al di fuori del territorio comunitario, per cui, se **EXTRA-UE** non nomina alcun rappresentante fiscale nella UE, l'operazione è soggetta ad IVA in Italia mediante emissione di autofattura (cfr. Circ. n. 13/E del 1994).

**NB: se l'operatore Extra-UE nomina R.F. in Italia, adempierà agli obblighi relativi all'acquisto intracomunitario, effettuando, a valle, una cessione domestica, con IVA da assolversi in reverse charge da parte di ITA. Se Extra-UE nomina R.F. in Germania, per ITA si configura un acquisto intracomunitario, coi relativi adempimenti. Infine, se Extra-UE adopera un R.F. in altro Paese UE, si configura una triangolazione diretta, con ITA che assolverà l'IVA in reverse-charge, rilevando l'acquisto intracomunitario.*

- **EXTRA-UE -> UE -> ITA:** considerato che i beni provengono da un Paese extra-Ue, si realizza un'importazione, soggetta ad IVA ex art. 67 del DPR 633/72.

TRIANGOLAZIONI INTRACOMUNITARIE IMPROPRIE (segue)

- **Un operatore italiano IT, primo cedente, vende al proprio cliente spagnolo ES, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall'Italia agli Stati Uniti a USA, destinatario finale della merce.**
- L'operazione in oggetto è una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1, lett. a), DPR 633/1972, se l'operatore italiano cura il trasporto o la spedizione fuori dal territorio comunitario.
- Secondo l'Agenzia delle Entrate il trasporto dei beni all'estero non potrebbe essere a cura di ES, a fronte di resa FCA applicata dal primo cedente, a pena di inapplicabilità del regime di non imponibilità (cfr. Risposta 283/2023).
- IT non compila il Modello Intrastat per la cessione ad ES in quanto effettua un'esportazione.



d) Triangolazioni interne.

TRIANGOLAZIONI INTERNE COMUNITARIE

- Le triangolazioni "*interne*" comunitarie si realizzano quando due degli operatori coinvolti nell'operazione sono soggetti IVA italiani, mentre il terzo operatore è soggetto passivo in altro Stato membro (**ITA1** -> **ITA2** -> **SM**).
- Nell'ipotesi in cui **ITA1** si occupi direttamente della consegna dei beni al cliente finale, entrambe le cessioni effettuate dagli operatori stabiliti in Italia (primo cedente/fornitore e secondo cedente) sono non imponibili (*C.M. 23.2.94 n. 13*):
 - la prima cessione (**ITA1** -> **ITA2**) è non imponibile ex art. 58 co. 1 del DL 331/93, ma ha natura di cessione domestica e non di operazione intracomunitaria. In tal caso, la non imponibilità è condizionata al fatto che i beni siano inviati direttamente nell'altro Stato membro, a cura del primo cedente e su incarico del secondo cedente, senza essere consegnati a quest'ultimo. Il contratto con il trasportatore può anche essere stipulato dal cessionario, su mandato ed in nome del cedente (Ris. n. 35/E del 2010).; **NB: per la giurisprudenza di Cassazione è sufficiente la preordinazione della catena di cessioni alla fuoriuscita del bene dal territorio domestico*
 - la seconda cessione (**ITA2** -> **SM**) è non imponibile ex art. 41 co. 1 del DL 331/93. In questo caso, si tratta di una cessione intracomunitaria per la quale l'operatore dello **SM1** risulta debitore d'imposta.

TRIANGOLAZIONI INTERNE COMUNITARIE

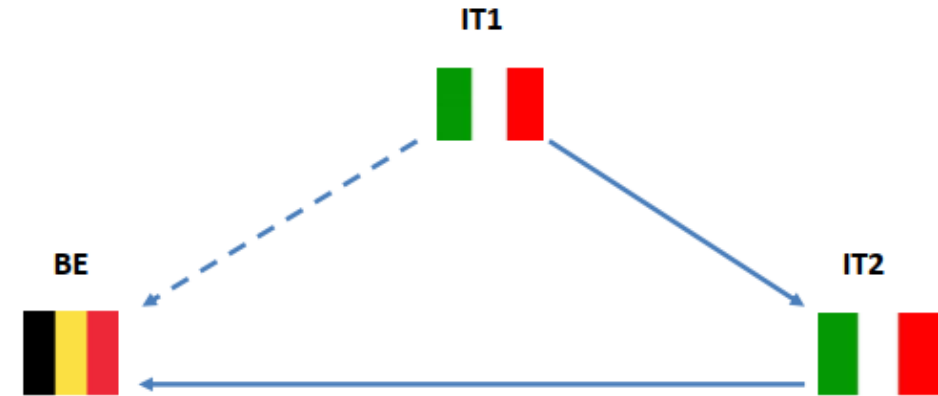
Operatore italiano IT1, primo cedente, vende a IT2, promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente in Belgio.

IT1: emette fattura nei confronti di IT2 non imponibile ai sensi dell'art. 58, co.1 e può utilizzare il plafond libero per i beni e servizi acquistati senza pagamento d'imposta

Prova: trasporto a cura del primo cedente oppure contratto di trasporto stipulato dal promotore in nome e per conto del cedente (Ris. n. 35/E del 2010). ***NB:** per la giurisprudenza di Cassazione è sufficiente la dimostrazione che la merce è destinata ad essere «esportata», essendo irrilevante il soggetto che cura il trasporto (cfr. Cass. n. 23521/2024).

IT2: riceve la fattura da IT1 non imponibile art. 58, comma 1. Emette fattura nei confronti di BE, non imponibile ai sensi dell'art. 41, co. 1. Compila il Modello Intrastat delle cessioni nella parte fiscale (sempre) e statistica (solo se presenta il modello mensilmente) nel periodo di riferimento in cui ha registrato la fattura di vendita verso BE.

*NB: IT2 matura il c.d. «plafond vincolato», cfr. retro (Risposta 540/2022).



TRIANGOLAZIONI INTERNE EXTRA-UE

- Le triangolazioni interne *extra-UE* si realizzano secondo lo schema **ITA1 -> ITA2 -> EXTRA-UE**:
il promotore della triangolazione **ITA2**, acquista beni dal fornitore italiano **ITA1**, incaricandolo di esportarli e inviarli direttamente ad un soggetto extra-UE, cui **ITA2** ha ceduto i beni in oggetto.
- L'operazione si qualifica come esportazione diretta soltanto se:
 - il trasporto dei beni avviene direttamente verso il territorio extra-UE a cura del fornitore/primo cedente (**ITA1**) o per suo conto;
 - il trasporto è effettuato direttamente verso l'estero, senza che i beni transitino materialmente dal secondo cedente **ITA2** (Ris. 35/E/2010, Cass. 10.12.2010 n. 24964, Cass. 25.3.2011 n. 6898).

**NB: il secondo cedente, se gestore del magazzino a partire dal quale i beni vengono spediti, non può occuparsi del trasporto dei beni a destinazione ai fini del mantenimento dei benefici della triangolazione (cfr. Risposta a interpello 136/2023).*

- In tal modo, sia la prima cessione (interna), sia la seconda cessione sono considerate non imponibili ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) del DPR 633/1972.

TRIANGOLAZIONI INTERNE EXTRA-UE (*segue*)

- A seguito dell'introduzione del sistema "*Export Control System*" (cc.dd. *ECS*), nelle operazioni triangolari "*interne*" extra-UE, il soggetto che agisce in qualità di "*acquirente-cedente*" può **comprovare l'avvenuta esportazione grazie al messaggio "*risultati di uscita*"** inviato dall'ufficio doganale di uscita all'ufficio doganale di esportazione e registrato nella base dati del sistema informativo AIDA;
- Con l'introduzione del sistema ECS la prassi corrente vede quale soluzione abituale l'indicazione dei riferimenti della fattura di prima vendita emessa da ITA1 a ITA2, nella dichiarazione doganale nella quale figura come esportatore ITA2.
- Va, peraltro sottolineato come, nel caso in cui dalla **verifica sul sistema AIDA** risulti completata la procedura di uscita del bene, il cui riscontro può essere ottenuto tramite il *Movement Reference Number (MRN)*, "*le fatture ad esso associate sono da considerarsi vistate ai fini della non imponibilità IVA*" (circ. 16/D/2011 e risposta a interpello 580/E/2020).

TRIANGOLAZIONI INTERNE EXTRA-UE (*segue*)

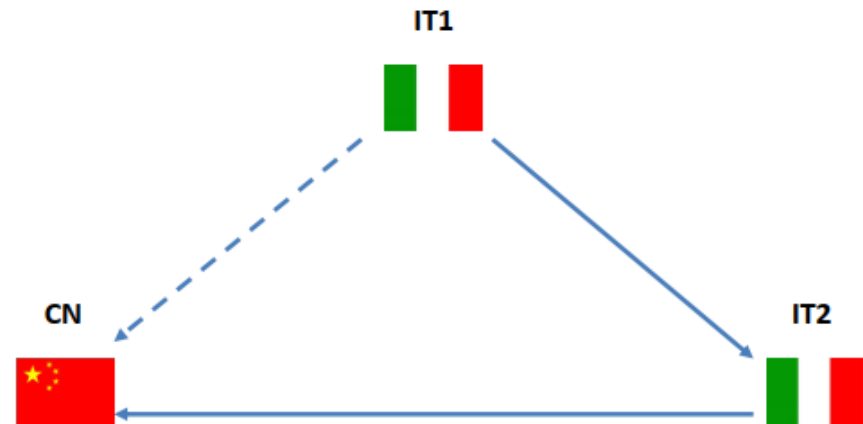
- **Un operatore italiano IT1, primo cedente, vende i beni ad un altro soggetto italiano IT2, promotore della triangolazione, il quale incarica IT1 di consegnare i beni al suo cliente finale Cinese CN, destinatario finale della merce.**

IT1: Emette fattura di vendita nei confronti del cliente nazionale IT2, indicando sulla fattura che invia la merce nel Paese estero in nome e per conto di IT2. La cessione sarà non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/1972 in quanto il trasporto o spedizione dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea è a cura del cedente nazionale. In questo caso il documento di esportazione può essere emesso a nome del cessionario/cedente nazionale IT2.

IT2: IT2 effettua una cessione all'esportazione non imponibile IVA ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72 nei confronti dell'operatore cinese CN.

E' preferibile che beni siano inviati direttamente da IT1 in dogana per l'esportazione.

**NB: IT2 deve monitorare il c.d. «plafond vincolato» (Risposta 540/2022).*



e) Flusso documentale: casi pratici - cessioni intracomunitarie e mezzi di prova

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

Come previsto dall'art. 138 della Direttiva 2006/112/CE, recepite nell'ordinamento interno dall'art. 41, comma 1, lett. a), del richiamato D.L. n. 331/1993, affinché una cessione di beni mobili materiali possa essere qualificata come cessione intra-UE è necessario, contemporaneamente, che l'operazione:

- abbia luogo tra due soggetti passivi IVA, registrati ai fini del tributo in Stati membri diversi;
- comporti il trasferimento del titolo di proprietà o di altro diritto reale sui beni mobili materiali cui si riferisce;
- sia a titolo oneroso;
- abbia ad oggetto beni trasportati o spediti dal territorio dello Stato nel territorio di un altro Stato membro dal cedente, dal cessionario o da terzi per loro conto.

Qualora tutte le suddette condizioni si verificano congiuntamente, la cessione può usufruire del peculiare regime di non imponibilità IVA nello Stato membro di origine ed è soggetta ad imposta, mediante inversione contabile, nello Stato membro in cui i beni sono spediti o trasportati.

Di contro, se anche solo uno dei suddetti requisiti non risulti integrato, l'operazione non ha **natura di cessione intra-UE** di beni e non può essere assoggettata al regime di non imponibilità IVA nello Stato membro di origine.

In buona sostanza, nelle cessioni di beni tra soggetti residenti in Paesi membri dell'Unione Europea, il debitore d'imposta è l'acquirente italiano ex art. 38, comma 1, del D.L. n. 331/1993, mentre le cessioni risultano non imponibili ai sensi dell'art. 41 del citato decreto. ****NB: costituiscono presupposti sostanziali per l'applicazione del regime di non imponibilità anche la validità della p. IVA dell'acquirente UE (verificabile sulla banca dati VIES) e la riepilogazione della cessione negli elenchi Intrastat, salvo che il cedente sia in grado di dimostrare eventuali omissioni.***

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

Normativa

- L'art. 41 D.L. n. 331/93 non impone al fornitore italiano di assicurarsi della destinazione finale dei beni ceduti in altro Paese comunitario. Tuttavia la giurisprudenza comunitaria e l'Agenzia delle Entrate, in vari documenti di prassi, hanno sempre sostenuto che spetti al fornitore dimostrare i requisiti per beneficiare della non imponibilità IVA.

Posizione dell'Agenzia delle Entrate fino al 31.12.2019

- Prima dell'entrata in vigore dell'articolo 45-bis del Regolamento IVA, l'Agenzia delle entrate aveva fornito diversi chiarimenti in materia, tra cui va ricordata la Risoluzione 25 marzo 2013, n. 19/E (cfr. anche le Risoluzioni del 28 novembre 2007, n. 345/E e del 15 dicembre 2008, n. 477/E).
- E' stata riconosciuta la validità ai fini della prova della cessione intracomunitaria di:
 - ✓ CMR elettronico, recante lo stesso contenuto di quello cartaceo;
 - ✓ documenti dai quali si possano ricavare le medesime informazioni presenti nello stesso CMR cartaceo, nonché le firme dei soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario).
- La documentazione di cui sopra ha valore solo se conservata insieme a:
 - ✓ fatture di vendita
 - ✓ documentazione bancaria attestante le somme riscosse per le predette cessioni
 - ✓ documentazione relativa agli impegni contrattuali assunti;
 - ✓ elenchi Intrastat.

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

Ulteriori pronunce dell’Agenzia delle Entrate ante 2020

- Con la **Risposta ad Interpello n. 100 del 2019**, l’Agenzia delle Entrate ha confermato le sue posizioni espresse nel corso del decennio precedente, riassumendo il set documentale idoneo come segue:
 - Fattura di vendita all’acquirente UE;
 - Elenchi riepilogativi Intrastat relativi alle cessioni IC effettuate;
 - CMR firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e dal destinatario per ricevuta (in assenza delle 3 firme, dichiarazione resa dal cessionario di avvenuta presa in carico della merce venduta, c.d. «GRA»);
 - Rimessa bancaria dell’acquirente relativa al pagamento della merce.
- E’ stato inoltre ribadito che in caso di cessione con resa Ex-works, quando il cedente non è in grado di esibire la copia del CMR con le 3 firme, la prova può essere fornita, in linea di principio, con qualsiasi altro documento idoneo a dimostrare che le merci sono state inviate in altro Stato membro, ovverosia dal quale sia possibile:
- ✓ Individuare i soggetti coinvolti (cedente, vettore e cessionario) e tutti i dati utili a identificare l’operazione di riferimento.
- I documenti, per essere idonei a fornire la prova della cessione IC devono essere conservati congiuntamente alle fatture di vendita, alla documentazione bancaria attestante le somme riscosse, nonché alla documentazione relativa agli impegni contrattuali e agli elenchi Intrastat.
- Con tale pronuncia, l’Agenzia aveva anticipato che – a tali condizioni – la prassi italiana si sarebbe dovuta intendere conforme al Regolamento n. 2018/1912/UE, che ha introdotto, a partire dal 1.1.2020, il nuovo art. **45-bis del Regolamento di esecuzione 2011/282/UE**

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

- L'assenza di regole codificate sulla prova delle cessioni intracomunitarie è stata superata con l'art.1 del Regolamento UE 2018/1912 del 4 dicembre 2018, che modifica il Regolamento n. 282/2011 introducendo il nuovo art. 45-bis, vigente dal 1° gennaio 2020, che disciplina una serie di presunzioni refutabili in base alle quali è possibile ritenere che sia avvenuto il trasporto oltre confine delle merci oggetto di cessione IC.

Explanatory Notes della Commissione Europea

- Nel mese di dicembre 2019, la Commissione Europea ha divulgato una serie di chiarimenti preliminari aventi ad oggetto le nuove disposizioni, tra le quali meritano di essere sottolineati i seguenti:
 - Le presunzioni non possono essere applicate al contrario. Il fatto che i relativi presupposti non siano verificati non significa automaticamente che la non imponibilità IVA possa essere disconosciuta, tornando applicabili le regole previste in ciascuno Stato UE fino al 31.12.2019;
 - Le regole domestiche che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto, che siano più flessibili di quelle del Regolamento, possono continuare ad applicarsi;
 - Riguardo al termine di 10 giorni dall'avvenuta cessione ex-works, entro i quali il cessionario deve rilasciare al cedente l'attestazione di ricezione della merce (c.d. «GRA»), si tratta di un lasso di tempo **che non è volto a penalizzare il cedente**, privandolo della possibilità di beneficiare della presunzione. Pertanto essa continua ad operare anche oltre tale termine, purché il cedente adotti un approccio diligente, adoperandosi a recuperare i mezzi di prova non appena la prassi commerciale lo consente.

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

- L'assenza di regole codificate sulla prova delle cessioni intracomunitarie è stata superata con l'art.1 del Regolamento UE 2018/1912 del 4 dicembre 2018, che modifica il Regolamento n. 282/2011 introducendo il nuovo art. 45-bis, vigente dal 1° gennaio 2020, che disciplina una serie di presunzioni refutabili in base alle quali è possibile ritenere che sia avvenuto il trasporto oltre confine delle merci oggetto di cessione IC.

Explanatory Notes della Commissione Europea

- Nel mese di dicembre 2019, la Commissione Europea ha divulgato una serie di chiarimenti preliminari aventi ad oggetto le nuove disposizioni, tra le quali meritano di essere sottolineati i seguenti:
 - ❑ Le presunzioni non possono essere applicate al contrario. Il fatto che i relativi presupposti non siano verificati non significa automaticamente che la non imponibilità IVA possa essere disconosciuta, tornando applicabili le regole previste in ciascuno Stato UE fino al 31.12.2019;
 - ❑ Le regole domestiche che stabiliscono condizioni relative alla prova del trasporto, che siano più flessibili di quelle del Regolamento, possono continuare ad applicarsi;
 - ❑ Riguardo al termine di 10 giorni dall'avvenuta cessione ex-works, entro i quali il cessionario deve rilasciare al cedente l'attestazione di ricezione della merce (c.d. «GRA»), si tratta di un lasso di tempo **che non è volto a penalizzare il cedente**, privandolo della possibilità di beneficiare della presunzione. Pertanto essa continua ad operare anche oltre tale termine, purché il cedente adotti un approccio diligente, adoperandosi a recuperare i mezzi di prova non appena la prassi commerciale lo consente.

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

Presupposti – Cessione con trasporto a cura del cedente

- Nel primo caso, quando il trasporto/spedizione è a cura del cedente, che lo esegue direttamente ovvero avvalendosi di un terzo, si presume che i beni siano stati spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente:

1) **OLTRE** a certificare che i beni sono stati spediti/trasportati da lui o da un terzo per suo conto,

2) **sia in possesso almeno di due dei seguenti documenti** (rilasciati da parti indipendenti):

- CMR debitamente firmato;
- Fattura di trasporto aereo;
- Fattura emessa dallo spedizioniere;

Oppure di uno di questi + uno dei seguenti documenti:

- ❖ Polizza assicurativa relativa alla spedizione/trasporto o documenti bancari relativi al pagamento della spedizione/trasporto;
- ❖ Documenti rilasciati da pubblica autorità (es. notaio) a conferma dell'arrivo dei beni nel Paese di destinazione;
- ❖ Una ricevuta di deposito rilasciata da un depositario del Paese di destinazione.

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

Presupposti – Cessione con trasporto a cura del cessionario

- Nel secondo caso, invece, che ricorre quando il trasporto/spedizione è a cura del cessionario, che lo esegue direttamente ovvero avvalendosi di un terzo, si presume che i beni siano spediti/trasportati a partire dallo Stato membro di partenza verso lo Stato membro di arrivo qualora il cedente sia in possesso:
 - ✓ di una dichiarazione scritta del cessionario, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che attesta che i beni sono stati spediti/trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni; e congiuntamente
 - ✓ di due dei seguenti documenti non contraddittori (rilasciati da parti indipendenti):
 - CMR debitamente firmato;
 - Fattura di trasporto aereo;
 - Fattura emessa dallo spedizioniere;

Oppure di uno di questi + uno dei seguenti documenti:

- Polizza assicurativa relativa alla spedizione/trasporto o documenti bancari relativi il pagamento della spedizione/trasporto;
- Documenti rilasciati da pubblica autorità (es. notaio) a conferma dell'arrivo dei beni nel Paese di destinazione;
- Una ricevuta di deposito rilasciata da un depositario del Paese di destinazione.

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

Prassi dell'Agazia delle Entrate POST Quick fixies – Cessioni EX WORKS

- La Risposta ad Interpello n. 117 del 2020 costituisce la prima pronuncia successiva all'entrata in vigore delle nuove disposizioni di cui all'art. 45-bis Regolamento UE n. 282/2011. In tale occasione, l'Agazia ha esaminato un tipico caso di cessioni IC con resa ex-works, confermando pienamente la posizione espressa nella Risposta n. 100/2019.

Set documentale «validato»

- Il set documentale prospettato dall'istante, e confermato dall'Agazia, si compone dei seguenti elementi:
 - Fattura di vendita ex art. 41 D.L. n. 331/1993;
 - CMR firmato dal trasportatore e dal cessionario per ricevuta. In alternativa, integrazione del CMR con una dichiarazione resa dal cessionario di avvenuta ricezione della merce nel Paese di destinazione (c.d. «GRA»);
 - Documentazione bancaria attestante il pagamento della merce;
 - Dichiarazione del cessionario relativa al fatto che la merce è giunta nel Paese di destinazione (c.d. «GRA»);
 - Elenchi Intrastat
- La **Circolare n. 12/E del 2020** costituisce, invece, un documento che contiene un'analisi organica delle nuove presunzioni di cui all'art. 45-bis Regolamento 2011/282/UE. Anche in questa circostanza è stata confermata la validità della prassi precedente, ma soprattutto, sono intervenuti alcuni importanti chiarimenti relativi al **coordinamento** delle varie indicazioni.

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

Nuove indicazioni e conferme rispetto al Regolamento UE

- Applicabilità retroattiva dell'art. 45-bis del Regolamento;
- Derogabilità del termine di 10 giorni per il rilascio della dichiarazione da parte del cessionario: (**NB)
- Inapplicabilità dell'art. 45-bis del Regolamento in assenza di intervento di due parti indipendenti;
- Superabilità della presunzione di avvenuta cessione al ricorrere di specifiche circostanze: CONFERMA (**NBB)
- Validità della prassi dell'Agenzia delle Entrate precedente al nuovo art. 45-bis:

***NB: il cedente deve operare con la massima diligenza, cioè adoperarsi per recuperare i documenti di prova dal cessionario non appena possibile. La giurisprudenza talvolta richiede che vi siano addirittura impegni contrattuali che disciplinino l'obbligo del cessionario di fornire i documenti di prova (cfr. Cass. n. 19747/2014). E' dubbio se resta possibile recuperare tali documenti DOPO l'inizio di una attività di controllo fiscale.*

****NBB: si tratta, soprattutto, dei casi in cui si rinviene la merce ceduta presso i locali del venditore; dell'incidente durante il trasporto che ha provocato la perdita dei beni (attenzione al LUOGO in cui è avvenuto l'incidente); del caso di falsità delle dichiarazioni e/o dei documenti. In tali casi, il contribuente può ancora fornire PROVA CONTRARIA.*

Predisposizione/integrazione del set documentale di prova in fase di verifica fiscale

- Nell'assenza di specifiche indicazioni di prassi sul punto, va osservato che parte della giurisprudenza (cfr. ad es. CTR Abruzzo n. 628/2016) ha ammesso che la prova può essere recuperata anche dopo l'effettuazione dell'operazione. Tuttavia, considerata la portata del nuovo art. 45-bis relativamente al termine – pur non perentorio, di 10 giorni – per recuperare la dichiarazione del cessionario e la prassi, allineata alla giurisprudenza prevalente (cfr. Cass. 28832/2019), che richiede comunque la diligenza dell'operatore, è dubbio che la formazione/integrazione del set documentale DOPO l'inizio di un'attività di controllo fiscale possa essere ritenuta una modalità efficace di prova.

Cessione intracomunitaria e mezzi di prova

- L'art. 45 bis del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 oggi dispone che, in caso di trasporto curato dal cessionario, occorre presentare **una dichiarazione scritta del cessionario**, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che attesta che i beni sono stati spediti/trasportati dall'acquirente o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni.
- Si riportano di seguito i requisiti di detta dichiarazione
 - Data di rilascio;
 - Nome e indirizzo dell'acquirente;
 - Quantità e natura dei beni;
 - Data e il luogo di arrivo dei beni;
 - nel caso di cessione di mezzi di trasporto: numero di identificazione del mezzo di trasporto;
 - identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente.

Q&A

Grazie per l'attenzione
