



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

Genova, 25 febbraio 2016

Iva nelle operazioni con l'estero

Dott.ssa Carla Bellieni

Dott. Fabrizio Moscatelli

Viale IV novembre 6

LA TERRITORIALITÀ DELLE OPERAZIONI

• L'IVA si applica sulle operazioni che soddisfano tre requisiti

- oggettivo
- soggettivo
- territoriale

e sulle importazioni da chiunque effettuate.

La corretta individuazione della territorialità di una cessione di beni o di una prestazione di servizi è, quindi, essenziale a stabilire se l'operazione sia o meno rilevante ai fini IVA.

FONTI

NORMATIVE ED INTERPRETATIVE

La corretta individuazione della territorialità di un'operazione ai fini IVA implica una attenta analisi delle parti, della fattispecie, delle condizioni contrattuali, dei rapporti giuridici coinvolti, e va effettuata tenendo conto delle fonti sia nazionali che comunitarie.

Le modifiche normative possono rendere superata una parte dei documenti interpretativi o giurisprudenziali. Occorre prestare particolare attenzione perché spesso, nonostante le modifiche normative, i documenti di prassi o la giurisprudenza possono conservare una loro validità ai fini dell'individuazione delle fattispecie.

LA TERRITORIALITÀ

DELLE CESSIONI DI BENI E

DELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI

La legge prevede specifici criteri ai fini dell'individuazione della territorialità per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi.

La disciplina della territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi ha subito importanti modifiche per effetto dell'adozione del c.d. VAT package
Obiettivo delle modifiche: ancorare la tassazione al luogo in cui avviene il consumo effettivo del servizio.

La principale modifica nella disciplina della territorialità ai fini IVA delle cessioni di beni risale invece all'introduzione del sistema della c.d. IVA intracomunitaria.

Prestazioni di servizi

Ai sensi dell'art. 7-ter/633 il criterio generale basato sul luogo di stabilimento del prestatore e del committente prevede attualmente:

- Che i servizi resi nei confronti di soggetti passivi (soggetti c.d. *business*) siano tassati nel luogo dove è stabilito il soggetto committente,
- Che i servizi resi nei confronti di «privati» (soggetti c.d. *consumer*) siano tassati nel luogo di stabilimento del prestatore del servizio stesso

Sono previsti casi di deroga al principio generale

PRESTAZIONI DI SERVIZI (*SEGUE*)

Diventa quindi essenziale stabilire quando il committente è un soggetto passivo d'imposta (= un soggetto business)

Gli enti non commerciali

- che svolgono anche una attività commerciale oppure
- che non svolgono alcuna attività commerciale ma che risultano identificati ai fini IVA

sono *sempre* considerati soggetti passivi quando acquistano servizi, indipendentemente dalla circostanza che li utilizzino per lo svolgimento di attività istituzionali o commerciali

Le persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa, un'arte o una professione non si considerano soggetti passivi se effettuano gli acquisti dei servizi per l'utilizzo personale al di fuori dell'attività esercitata

SERVIZI INTRACOMUNITARI

Le attuali regole di territorialità per le prestazioni di servizi si applicano a qualsiasi tipo di servizi (secondo la regola generale e le specifiche eccezioni)

sono, pertanto, superate le disposizioni che, anteriormente al VAT Package, disciplinavano le lavorazioni comunitarie, le intermediazioni sugli scambi intracomunitari, i trasporti all'interno della UE e i servizi accessori a tali trasporti, con conseguenze importanti anche nella formazione del plafond.

FATTURAZIONE DELLE OPERAZIONI

I prestatori di servizi generici a soggetti passivi stabiliti in altro Stato membro devono emettere fattura con l'indicazione che si tratta di operazione non soggetta ad IVA e della relativa norma

Le fatture così emesse non concorrono a formare il volume d'affari del soggetto passivo e devono essere incluse nell'elenco riepilogativo (Intrastat) delle prestazioni di servizi rese in ambito comunitario.

Cessioni di beni

Le regole di territorialità delle cessioni di beni sono contenute nell'art. 7-bis del D.P.R. 633/72

La territorialità di una cessione di beni è in Italia se l'operazione ha ad oggetto

- beni immobili esistenti nel territorio dello Stato,
- beni mobili esistenti nel territorio dello Stato se
 - nazionali
 - nazionalizzati
 - comunitari
 - vincolati al regime della temporanea importazione

- beni mobili spediti da altro Stato membro dell'Unione Europea, installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto

Soggetto d'imposta stabilito nel territorio dello Stato

Principali fonti del luogo di stabilimento

- Regolamento Comunitario N. 282/2011 (in particolare gli articoli 10, 12, 13, 20 e 21)
- Art. 7 D.P.R. 633/72
- Circolare N. 37/E del 29 luglio 2011
- Disposizioni civilistiche (per le persone fisiche)

STABILE ORGANIZZAZIONE

La nozione di stabile organizzazione non coincide fra imposte sui redditi ed IVA

- Elemento presuntivo costituito dalla titolarità di un numero di registrazione ai fini IVA
 - Regolamento Comunitario
 - Giurisprudenza della Corte di Giustizia
 - Giurisprudenza della Corte di Cassazione
- attenzione all'ipotesi di soggetto dotato di personalità giuridica (quindi di un soggetto "autonomo") e configurabilità di una stabile organizzazione

STABILE ORGANIZZAZIONE

Costituisce stabile organizzazione

- qualsiasi organizzazione diversa dalla sede principale dell'attività economica, caratterizzata da
 - un grado sufficiente di permanenza
 - una struttura idonea in termine di mezzi umani e tecnici atti a consentire all'organizzazione medesima

NB: ai fini IVA è richiesta la presenza congiuntamente di elementi materiali e personali

Segnalazione orientamento interpretativo (Corte di Giustizia CE Causa C-210/04 e Risoluzione N. 81/E del 16/6/2006): Le prestazioni di servizi che intercorrono fra la casa madre e la sua stabile organizzazione in un altro stato, sia nel caso in cui in Italia sia la casa madre ed all'estero la S.O. che viceversa, sono fuori dal campo di applicazione del tributo.

DEBITORE DELL'IMPOSTA E OBBLIGO DI IDENTIFICAZIONE PER IL FORNITORE ESTERO

Debitore dell'imposta è il soggetto su cui gravano gli adempimenti formali e sostanziali nel caso in cui l'operazione sia territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia

- Le regole relative alla territorialità delle prestazioni di servizi vanno coordinate con le disposizioni contenute nell'art. 17, D.P.R. 633/72
- Se gli adempimenti relativi all'IVA in Italia devono essere adempiuti dal cedente o prestatore non residente, questi sarà tenuto ad identificarsi direttamente o a nominare un rappresentante fiscale residente in Italia
- L'identificazione diretta non può essere attuata nell'ipotesi che il soggetto non residente disponga in Italia di una stabile organizzazione

REVERSE CHARGE O INVERSIONE CONTABILE

Il meccanismo prevede l'obbligo di emissione dell'autofattura o di integrare la fattura emessa dal prestatore di servizi (che possono essere servizi generici o specifici) nel caso di fornitore stabilito in un altro Stato membro (Circolare n. 134/E del 5 agosto 1994)

- Il momento di effettuazione dell'operazione (rilevante ai fini dell'emissione del documento contabile) deve essere individuato in base all'art. 6 del D.P.R. 633/72

Attenzione

- alle annotazioni contabili obbligatorie per la fattura e per l'integrazione / autofattura (indicazione del numero di partita IVA della controparte, annotazione che si tratta di operazione soggetta ad inversione contabile, ecc.)

- alle regole per la determinazione della base imponibile in caso di corrispettivi in valuta estera

- ai rapporti fra *reverse charge* interno ed esterno

LE PRESTAZIONI DI SERVIZI C.D. GENERICI

La regola generale impone di distinguere tra

- Operazioni c.d. B2B ossia prestazioni verso soggetti "*business*", ossia committenti soggetti passivi d'imposta e
- Operazioni c.d. B2C ossia prestazioni verso soggetti "*consumer*", ossia committenti privati, consumatori finali

- Persone giuridiche (C.M. N. 37/E del 29 luglio 2011 e Regolamento Comunitario N. 282/2011)

- Enti non commerciali (possessiono di partita IVA e stessa eccezione delle persone giuridiche)

- Persone fisiche oltre allo svolgimento di un'attività IVA rilevante in Italia occorre che il servizio sia *destinato* a tale attività

RESPONSABILITÀ DEL PRESTATORE DI SERVIZI

Del suo committente il prestatore di servizi è tenuto a verificare

- Lo status (= soggettività passiva)
- La qualità (= che agisca nella veste di soggetto passivo)
- Il luogo di stabilimento

Per i soggetti Comunitari: sistema VIES

Per i soggetti non Comunitari:

- eventuale certificazione attestante lo status di soggetto passivo
- eventuale attribuzione di un numero identificativo rilasciato dall'autorità fiscale dello Stato estero per finalità corrispondenti all'imposta sulla cifra d'affari
- qualsiasi prova alternativa attestante che per l'attività svolta è un soggetto passivo

TIPOLOGIE DI DEROGHE

Esistono quattro gruppi di deroghe, applicabili a servizi specifici, raggruppati per tipologie di committenti

- deroghe operanti a prescindere che il committente sia business o consumer
- deroghe operanti soltanto nei servizi B2B (a prescindere dal luogo di stabilimento del committente)
- deroghe operanti soltanto nei servizi B2C a prescindere dal luogo di stabilimento del committente
- deroghe operanti soltanto nei servizi B2C solamente nel caso in cui si tratti di un committente stabilito fuori dal territorio comunitario

Quindi il prestatore deve verificare se il servizio che fornisce rientra fra i casi di deroga e se il committente di volta in volta corrisponde alla tipologia per cui la deroga si applica. Se le condizioni si verificano entrambe applica la deroga, se no la regola generale, che può essere B2B o B2C.

Deroghe operanti nei servizi B2B e B2C

Sono previste dall'art. 7-quater

- servizi relativi a beni immobili
- prestazioni di trasporto passeggeri
- servizi di ristorazione e *catering* resi a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di trasporto passeggeri effettuata all'interno della Comunità
- servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine di mezzi di trasporto

N.B.: le regole contrattuali ed in particolare di determinazione del corrispettivo ai fini della corretta individuazione della fattispecie ed il coordinamento del regime di non imponibilità del trasporto internazionale con le disposizioni relative alla territorialità del servizio

Deroghe operanti nei servizi B2C

a prescindere dal luogo in cui il committente consumer è stabilito

Sono previste dagli articoli 7-quinquies e 7-sexies

- servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, ricreative e simili
- prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente
- prestazioni di trasporto di beni non intracomunitario
- prestazioni di trasporto di beni intracomunitario
- prestazioni di lavorazione e perizie relative a beni mobili materiali e attività accessorie ai trasporti
- prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici
- servizi di telecomunicazione e radiodiffusione, rese da soggetti stabiliti in Italia o rese da soggetti stabiliti fuori dal territorio della Comunità

DEROGHE OPERANTI NEI SERVIZI B2C

CONSUMER STABILITO FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ

Sono previste dall'articolo 7-septies

- cessioni e concessioni di diritti d'autore, brevetti, diritti di licenza, marchi di fabbrica e di commercio e altri analoghi diritti
- prestazioni pubblicitarie
- prestazioni di consulenza ed assistenza tecnica o legale
- prestazioni di elaborazione di fornitura di dati e simili
- operazioni bancarie, finanziarie ed assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione
- messa a disposizione del personale
- prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto

DEROGHE OPERANTI NEI SERVIZI B2C

CONSUMER STABILITO FUORI DAL TERRITORIO DELLA COMUNITÀ

Sono previste dall'articolo 7-septies

- concessione dell'accesso a un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o a una rete connessa a un tale sistema, al sistema dell'energia elettrica, alle reti di riscaldamento o di raffreddamento, il servizio di trasmissione o distribuzione mediante tali sistemi o reti e la prestazione di altri servizi direttamente collegati
- servizi di telecomunicazione di teleradiodiffusione
- servizi prestati per via elettronica
- servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o parzialmente un'attività o un diritto di cui sopra

L'OBBLIGAZIONE DOGANALE

L'introduzione e l'uscita di merci dal territorio doganale comunitario dà luogo ad un rapporto tra l'autorità doganale e l'operatore economico

Il rapporto che si instaura è di carattere amministrativo

Da questo rapporto può scaturire un'obbligazione doganale

Ai fini del corretto inquadramento fiscale e doganale di operazioni che comportano (anche per finzione giuridica) l'introduzione o l'uscita di merci dal territorio doganale comunitario occorre appurare

- la posizione doganale delle merci (nei vari passaggi ed in particolare se si tratta di merce comunitaria o non comunitaria) e
- il rapporto giuridico doganale

Uno degli effetti del rapporto giuridico doganale può essere la nascita di un'obbligazione doganale

I REGIMI DOGANALI

Esistono regimi di sospensione od esonero totale o parziale dai dazi doganali concessi subordinatamente al rilascio di un'apposita autorizzazione da parte dell'autorità doganale

Il regime di immissione in libera pratica attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria.

E' l'unico regime definitivo relativo alle merci non comunitarie.

L'importazione può essere effettuata in qualsiasi Stato membro.

LE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Occorrono:

- trasferimento della proprietà o di un diritto reale
- trasporto o spedizione fuori dal territorio della Comunità
- trasferimento fisico a cura o a nome del cedente o dei commissionari

N.B. Il cedente deve essere soggetto passivo (non rileva lo *status* del cessionario)

Possono essere

- esportazioni dirette
- operazioni triangolari
- esportazioni indirette ("abolizione" del termine di 90 giorni)

N.B. prova dell'avvenuta esportazione

LA PROCEDURA DI ESPORTAZIONE

Intervengono:

- una dogana "di confine" o "di uscita"
- una dogana "di esportazione" o "interna"

La dogana di confine è posta lungo i confini doganali ed in concreto rappresenta l'ultimo ufficio doganale prima dell'uscita delle merci dal territorio doganale

La dogana interna è posta tipicamente in zone ad alta concentrazione industriale o commerciale

Le due dogane possono coincidere

LE TRIANGOLAZIONI

- promotori e triangolazioni con esportazione fra operatori nazionali

cedente

promotore

cessionario

cedente e promotore fatturano in regime di non imponibilità ex art. 8, comma 1, lettera a) e formano plafond

- triangolazioni comunitarie
- triangolazioni improprie
- triangolazioni con lavorazione
- triangolazioni "a catena"

GLI ELENCHI INTRASTAT

- Con l'abolizione delle formalità doganali per gli scambi intracomunitari e l'introduzione di un sistema basato sulla tassazione nel Paese di destinazione delle merci
- il controllo dei beni in dogana è stato sostituito dall'obbligo, imposto agli operatori, di presentare gli elenchi riepilogativi periodici delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni (INTRASTAT)

A seguito dell'adozione del VAT Package i modelli INTRASTAT comprendono anche i dati relativi alle prestazioni di servizi generici

- Modello INTRA-1 è riepilogativo delle operazioni attive
- Modello INTRA-2 è riepilogativo delle operazioni passive

Momento rilevante: devono essere incluse le "operazioni registrate o soggette a registrazione" nel periodo di riferimento

LE OPERAZIONI ASSIMILATE ALLE CESSIONI ALL'ESPORTAZIONE

Sono disciplinate dall'art. 8-bis del D.P.R. 633/72

Si tratta di disposizioni agevolative relative ai settori navale e aeronautico.

In pratica viene riconosciuto il regime IVA relativo alle esportazioni anche se le operazioni vengono effettuate nel territorio dello Stato.

Le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione

- sono non imponibili
- concorrono alla formazione del *plafond*

I SERVIZI CONNESSI AGLI SCAMBI INTERNAZIONALI

L'art. 9, del D.P.R. 633/72 disciplina il regime di non imponibilità per alcune prestazioni di servizi in quanto il luogo di consumo del servizio è collocato fuori dal territorio dello Stato

I servizi connessi agli scambi internazionali:

- sono non imponibili
- concorrono alla formazione del *plafond*

LO *STATUS* DI ESPORTATORE ABITUALE

Il contribuente acquisisce lo status di "esportatore abituale" o "esportatore agevolato" (con accesso ad un importante beneficio fiscale) se le operazioni rilevanti effettuate, registrate nel periodo di riferimento, superano la soglia del 10% del volume d'affari del periodo corrispondente.

Il beneficio:

Acquistare beni e servizi o importare beni senza pagamento della relativa IVA fino a concorrenza delle operazioni effettuate, *registrate* nel periodo d'imposta

Il *momento di utilizzo* è quello di effettuazione delle operazioni

Plafond fisso (o solare) e plafond mobile

LE IMPORTAZIONI

- Art. 67, D.P.R. 633/72
- Art. 68, D.P.R. 633/72
- Imponibili da chiunque effettuate
- Lo status di soggetto passivo è irrilevante (semplicemente comporterà conseguenze in merito al diritto alla detrazione della relativa imposta)
- Immissione in libera pratica

SE L'OPERATORE ESTERO DEVE IDENTIFICARSI

Rappresentante fiscale costituisce la soluzione valida in ogni caso (= operatori comunitari e non comunitari),

Identificazione diretta è possibile soltanto se l'operatore estero è comunitario

NB:

- richiedere la documentazione in tempo utile anteriormente all'inizio dell'attività rilevante ai fini IVA in Italia
- focalizzare l'eventuale rilevanza delle operazioni ai fini dell'imposizione diretta e della configurabilità di una S.O.