



OPERAZIONI INTERNAZIONALI IN AMBITO

IVA

Guida
pratica



Premessa

Gli aspetti fiscali IVA connessi alla materia degli scambi con l'estero pongono spesso le imprese e gli operatori del settore di fronte a problematiche e a dubbi operativi di non facile e immediata soluzione, che derivano soprattutto dalla notevole complessità tecnica della materia e dalla continua evoluzione della normativa e della prassi di settore

In relazione alle principali spinosità associate alle suddette operazioni internazionali, gli operatori necessitano di indicazioni utili per potersi districare dalle insidie, insite in una normativa particolarmente complessa.

Pertanto lo scopo di questa trattazione è quello di fornire un'ampia rassegna di casi pratici riguardanti i principali aspetti operativi e gli adempimenti previsti dalla normativa in materia IVA.

La guida è stata realizzata in base all'esperienza maturata in questi anni di collaborazione con Unioncamere Lombardia. Abbiamo selezionato alcuni quesiti a nostro avviso di interesse generale su vari argomenti in materia di Iva internazionale.

I suddetti quesiti sono stati suddivisi per macro-argomenti:

- ✓ La territorialità dell'Iva e le cessioni intracomunitarie;
- ✓ Le cessioni all'esportazione;
- ✓ Cessioni di beni gratuiti, omaggi e campioni gratuiti;
- ✓ Acquisti intracomunitari;
- ✓ Depositi Iva e consignment stock;
- ✓ Le triangolazioni Iva e le operazioni a catena;
- ✓ Le triangolazioni Iva con lavorazione;
- ✓ Le prestazioni di servizi

Le risposte ai quesiti saranno aggiornate alla luce dei più recenti provvedimenti emanati, prestando pertanto particolare attenzione alle novità intervenute in diversi settori.

La guida è stata elaborata con lo scopo di offrire soluzioni chiare ed esaurienti ai più frequenti dubbi interpretativi che caratterizzano l'espletamento della quotidiana pratica operativa.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata per il prossimo biennio, in seguito all'emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.

Buona lettura,

Alberto Perani



La Guida è stata curata, su commissione di Unioncamere Lombardia, dal Dottor Alberto Perani in collaborazione con la Dott.ssa Chiara Cesari.

Predisposto a Maggio 2019.

Pubblicazione fuori commercio.

E' consentita la riproduzione con citazione della fonte.

Sommario	Pag.
<i>Premessa</i>	1
CAPITOLO PRIMO	
La territorialità dell'Iva e le cessioni intracomunitarie	10
CASO 1 Cessione intracomunitaria di beni con restituzione e rivendita nello stesso Paese UE.	12
CASO 2 Cessione intracomunitaria di beni destinati ad essere installati da parte del fornitore nel Paese Ue di destinazione.	13
CASO 3 Cessione intracomunitaria con <i>groupage</i> in Italia.	16
CASO 4 Reso di merce Ue per riparazione.	17
CASO 5 Cessione intracomunitaria di beni oggetto di perizia o perfezionamento.	18
CASO 6 Acconti forniture UE.	19
CASO 7 Costruzione di stampo per la produzione di beni in ambito UE.	20
CASO 8 Costo di sviluppo di stampi in ambito UE senza passaggio di proprietà.	21
CASO 9 Vendita di impianto "chiavi in mano" in ambito UE.	22
CASO 10 Prova di cessione intracomunitaria.	23

CAPITOLO SECONDO

Le cessioni all'esportazione	26
CASO 11 Cessioni di parti di ricambio di apparati motori e beni destinati a dotazioni di bordo di navi da crociera.	27
CASO 12 Cessione all'esportazione art. 8 lett. b) DPR 633/72.	29
CASO 13 Esportatore abituale: operazioni che rientrano e non rientrano nel calcolo del plafond.	31
CASO 14 Triangolazione non imponibile art. 8 co. 1 lett. a) o art. 58 DL 331/93: calcolo del plafond vincolato.	35
CASO 15 Cessione all'esportazione con clausola Incoterms "Ex Works" .	37
CASO 16 Note di credito per operazioni di esportazione.	39
CASO 17 Acconti forniture Extra UE.	39
CASO 18 Sostituzione di merci in garanzia Extra Ue.	41
CASO 19 Restituzione materiale non conforme acquistato da soggetto UE e proveniente da Paese Extra UE.	43
CAPITOLO TERZO	
Cessioni ed acquisti di beni gratuiti, omaggi e campioni	44
CASO 20 Omaggi a clienti Extra-Ue.	44

CASO 21	
Cessione a titolo gratuito di campioni non appositamente contrassegnati in ambito UE.	46
CASO 22	
Cessione di beni gratuiti di propria produzione ad un cliente soggetto passivo d'imposta.	48
CASO 23	
Beni omaggio ricevuti da fornitore UE.	49
CASO 24	
Cessione di beni omaggio non di propria produzione UE ed EXTRA UE.	50
CASO 25	
Invio di parti di macchinario a titolo gratuito, ma correlato al contratto principale di cessione di macchinario, a cliente Extra UE.	51
CASO 26	
Invio di campioni gratuiti a clienti UE ed EXTRA UE.	52
CASO 27	
Forniture da Paese Ue di pezzi di ricambio a titolo gratuito, fuori garanzia.	53
 CAPITOLO QUARTO	
Acquisti intracomunitari	55
CASO 28	
Acquisto di un impianto da un fornitore UE con obbligo da parte del medesimo di installarlo e montarlo.	55
CASO 29	
Acconti a fornitore Ue per acquisti di beni.	57
CASO 30	
Acquisti intracomunitari da parte di contribuenti in regime forfettario.	58
CASO 31	
Registrazione di una fattura di acquisto ricevuta da un rappresentante fiscale.	58

CAPITOLO QUINTO

Depositi Iva e Consignment stock 60

CASO 32

Trasferimento beni in Italia da soggetto UE: deposito Iva o magazzino. 62

CASO 33

Introduzione di beni in deposito Iva e vendita a soggetto Extra UE. 65

CASO 34

Beni in regime di deposito doganale. 66

CASO 35

Contratto di Consignment stock con cliente UE. 67

CASO 36

Contratto di Consignment stock in ambito Extra UE. 69

CASO 37

Consignment stock con deposito Iva. 71

CAPITOLO SESTO

Le triangolazione Iva e le operazioni a catena 73

CASO 38

Triangolazione Extra Ue. 74

CASO 39

Triangolazione Extra UE di beni che non transitano dal territorio nazionale. 75

CASO 40

Transazioni a catena con più di tre operatori dislocati in più stati comunitari. 77

CASO 41

Triangolazione interna con trasporto effettuato direttamente dal cliente finale Ue (art. 58 DL 331/93). 79

CASO 42	
Triangolazione impropria con promotore Extra UE.	82
CASO 43	
Triangolazione impropria con intervento di soggetto Extra UE e promotore comunitario.	83
CASO 44	
Triangolazione impropria con intervento di soggetto Extra UE e con resa Incoterms Ex works.	85
CASO 45	
Triangolazione comunitaria interna “non semplificata”.	86
CASO 46	
Triangolazione comunitaria con consignment stock.	88
CASO 47	
Drop shipping: Drop shipper Italia - Marketer Italia – Consumatore finale UE.	89
CASO 48	
Drop shipping: Drop shipper Italia – Marketer Italia – Consumatore finale Extra UE.	91
CASO 49	
Drop shipping: Drop shipper Italia – Marketer Ue – Consumatore finale Ita.	91
CASO 50	
Drop shipping: Drop shipper Italia – Marketer Extra Ue – Consumatore finale UE.	92
 CAPITOLO SETTIMO	
Triangolazione Iva con lavorazione	93
CASO 51	
Triangolazione mista con lavorazione in Italia.	94
CASO 52	
Triangolazione mista con beni destinati a sedi secondarie in altri Paesi UE.	97

CASO 53	
Triangolazioni con lavorazione e subappalto a terzi.	100
CASO 54	
Beni ceduti a livello comunitario previa trasformazione ad opera di terzi per conto del cessionario.	102
CASO 55	
Lavorazione di beni per conto di committenti comunitari con spedizione del prodotto finito in un Paese Ue diverso da quello del committente.	105
CASO 56	
Invio di beni in conto lavorazione in Paese Ue da parte di committenti italiani. I beni non rientrano in Italia ma vengono ceduti nel territorio dove è stata effettuata la lavorazione.	107
CASO 57	
Cessione di beni all'esportazione sottoposti a lavorazione per conto del cessionario Extra Ue ad un terzista italiano.	110
CASO 58	
Invio del prodotto per operazioni di rifinitura in un Paese UE e successiva consegna al cliente finale nel medesimo Paese direttamente dal terzista UE.	111
CAPITOLO OTTAVO	
Le prestazioni di servizi	113
CASO 59	
Invio dall'Italia di beni in Paese Extra UE per lavorazione e successiva restituzione degli stessi in Italia.	114
CASO 60	
Lavorazione di beni in un Paese Ue con successivo rientro in Italia.	115
CASO 61	
Lavorazioni a titolo gratuito in ambito Ue ed Extra Ue.	117

CASO 62	
Servizio di trasporto di imbarcazioni commissionato da cliente privato Ue: trasporto da porto Ue ad altro porto Ue, trasporto da porto ITA a porto UE.	120
CASO 63	
Registrazione fatture di provvigioni da fornitore Extra Ue.	121
CASO 64	
Trattamento Iva delle piattaforme multiparti (Airbnb).	122
CASO 65	
Servizi di manutenzione effettuati su di un impianto in Paese Extra UE.	123
CASO 66	
Vendita di software cliente Ue ed Extra Ue.	124
CASO 67	
Corsi tecnico formativi a cliente Ue ed Extra Ue.	126
CASO 68	
Prestazione di catering effettuata da una società italiana, commissionata da cliente italiano, nel corso di una fiera in un Paese Ue.	127
CASO 69	
Trattamento fiscale degli stampi.	129
CASO 70	
Spese di trasporto addebitate in fatture nelle cessioni intracomunitarie ed extracomunitarie.	131
CASO 71	
Servizi di manutenzione su impianti in territorio Ue ed Extra Ue.	131
CASO 72	
Riparazione di macchinario effettuato successivamente alla messa in funzione dell'impianto.	132
CASO 73	
Riparazione di macchinario con committente italiano, prestatore francese e macchinario sito in territorio tedesco.	133

CAPITOLO PRIMO

La territorialità dell'Iva e le cessioni intracomunitarie

L'art. 7 del DPR 633/72 ripropone la definizione di territorio dello Stato e di territorio della Comunità.

Per quanta riguarda nello specifico il nostro Paese per "Stato" o "territorio dello Stato" ai fini dell'imposta sul valore aggiunto s'intende il territorio della Repubblica Italiana, con esclusione di:

- *Comune di Livigno;*
- *Comune di Campione d'Italia;*
- *Acque italiane del Lago di Lugano.*

Restano esclusi dalla disciplina Iva i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino e Città del Vaticano, perché, pur facendo parte del territorio fisico, non sono soggetti alla sovranità della Repubblica italiana, costituendo territori extracomunitari.

Occorre inoltre tenere presente che nella nozione di territorio rientrano:

- *lo spazio terrestre, delimitato dai confini naturali o artificiali;*
- *lo spazio aereo;*
- *il sottosuolo;*
- *le acque territoriali;*
- *le zone franche, i depositi franchi e i punti franchi ai fini doganali;*
- *le basi operative a terra dove vengono eseguite lavorazioni per i materiali e i prodotti di cui al punto precedente;*
- *le navi mercantili e gli aerei civili in spazio libero nonché quelli militari anche in territori altrui.*

Per "Comunità" o "territorio della Comunità" si intende il territorio cui si applica il Trattato istitutivo della Comunità europea, dall'ambito del quale vanno esclusi, oltre che i sopracitati territori italiani, anche i seguenti:

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

Vi è da segnalare la presenza di alcuni territori che esclusivamente ai fini Iva, sono da considerarsi Unione europea:

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

Di seguito vengono elencati i 28 Paesi aderenti all'Unione Europea dal 1° luglio 2013

Paesi	
Austria	Lituania
Belgio	Lussemburgo
Bulgaria	Malta
Cipro	Paesi Bassi
Croazia	Polonia
Danimarca	Portogallo
Estonia	Regno Unito
Finlandia	Repubblica ceca
Francia	Romania
Germania	Slovacchia
Grecia	Slovenia
Irlanda	Spagna
Italia	Svezia
Lettonia	Ungheria

L'art. 7-bis del DPR 633/72 disciplina la territorialità ai fini Iva delle cessioni di beni mobili ed immobili. Ai sensi del suddetto articolo si evince che per considerare effettuata nel territorio dello Stato la cessione di un bene sia esso mobile che immobile è necessario che il bene al momento di effettuazione dell'operazione esista fisicamente nel territorio dello Stato.

Affinché una cessione di beni possa essere qualificata come cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell'art. 41 DL 331/93 devono sussistere i seguenti requisiti:

- ✓ *cedente ed acquirente entrambi soggetti passivi;*
- ✓ *onerosità dell'operazione;*
- ✓ *acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà' o di altro diritto reale sui beni;*
- ✓ *effettivo trasferimento dei beni in altro Stato comunitari.*

La mancanza di uno solo di tali requisiti rende l'operazione assoggettata ad Iva ad aliquota propria del bene.

CASO 1

La nostra società vende del materiale ad un cliente inglese. Successivamente poiché il cliente non l'ha venduta ci chiede di restituirla, però anziché farla tornare in Italia la dirottiamo direttamente da un altro cliente sempre inglese. Procediamo quindi all'accredito del materiale al primo cliente e al riaddebito dello stesso materiale al secondo cliente. La rivendita al secondo cliente può essere considerata una cessione intra comunitaria o piuttosto una vendita extra territoriale art. 7-bis DPR 633/72 visto che la merce dopo la prima consegna rimane all'interno del Regno Unito?

Per individuare il luogo di effettuazione delle operazioni è necessario fare riferimento all'art. 7-bis D.P.R. 633/72.

Ai sensi del suddetto articolo, assume rilevanza al fine dell'individuazione del luogo di effettuazione dell'operazione, il luogo dove i beni si trovano all'atto del loro trasferimento: se i beni si trovano in Italia la cessione è territorialmente rilevante e soggetta alla disciplina IVA in Italia, se invece i beni si trovano al di fuori del territorio dello Stato la loro cessione è carente del requisito territoriale e non è rilevante agli effetti del tributo italiano.

Nel quesito emergono tre distinte operazioni:

1) Cessione di beni al cliente inglese, riconducibile ad una cessione intracomunitaria di beni non imponibile art. 41 D.L. 331/93;

2) Restituzione di beni da parte del cliente inglese che implica l'emissione facoltativa di una nota di credito intracomunitaria da parte del soggetto italiano. In particolare il DL 331/1993 non prevede alcuna norma specifica sulle modalità da osservare in relazione alle variazioni in diminuzione intervenute nelle cessioni. Tuttavia il richiamo alla disciplina generale dell'IVA, fatto dall'art. 56 del D.L. 331/1993 consente per le cessioni intracomunitarie, di emettere note di variazione in diminuzione. Nel caso in cui il modello Intra-1/bis relativo alla cessione intracomunitaria sia già stato presentato al momento dell'emissione della nota di credito, la variazione in diminuzione dovrà essere indicata come rettifica nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie, con apposita annotazione nel modello Intra-1/ter, avendo cura di compilare anche la parte statistica nel caso in cui il contribuente sia tenuto a presentare mensilmente il modello. Qualora, invece, il modello Intra-1/bis non sia stato ancora presentato, l'impresa italiana potrà compilare il modello tenendo già conto dell'emissione

della nota di credito;

- 3) Rivendita al secondo cliente inglese, con merce che in seguito alla prima cessione, rimane all'interno del Regno Unito. La vendita di merce che si trova in uno stato diverso da quello in cui è stabilito il venditore è una cessione interna nello stato in cui è presente il bene. In relazione a quanto detto la "seconda" cessione effettuata nel Regno Unito non potrà essere considerata una cessione intracomunitaria ma una operazione non soggetta all'imposta in Italia ai sensi dell'art. 7-bis comma 1 D.P.R 633/72.

CASO 2

Siamo un'industria metalmeccanica italiana che costruisce impianti per la produzione di pannelli truciolari. Abbiamo acquisito un contratto da un nostro cliente tedesco per la fornitura di macchinari da installare in Gran Bretagna, noi forniremo anche il servizio di supervisione al montaggio. La vendita dell'impianto è FCA nostro stabilimento in Italia. Successivamente alla sottoscrizione dell'ordine il nostro cliente tedesco ci ha comunicato di aver aperto partita IVA in Gran Bretagna e quindi noi fattureremo al soggetto passivo iva inglese. In quell'occasione il nostro cliente ci ha comunicato che anche noi dovremo aprire una posizione IVA in GB, con un regime semplificato, in quanto oltre alla fornitura di beni forniamo anche servizi.

Nella legislazione nazionale, l'art. 41, comma 1, lett. c), del D.L. n. 331/1993 stabilisce che costituiscono cessioni intracomunitarie, non imponibili IVA, "le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto".

La norma, così come è stata recepita dall'art. 41, non appare perfettamente in linea con quanto stabilito nella Direttiva n. 2006/112/CE, all'art. 36 che prevede, "quando il bene spedito o trasportato dal fornitore o dall'acquirente oppure da un terzo deve essere installato o montato con o senza collaudo da parte del fornitore o per suo conto, si considera come luogo di cessione il luogo dove avviene l'installazione o il montaggio. Qualora l'installazione o il montaggio siano eseguiti in uno Stato membro diverso da quello del fornitore, lo Stato membro nel cui territorio avviene l'installazione o il montaggio adotta le misure necessarie per evitare una doppia imposizione al suo interno".

Quindi la norma interna si pone in contrasto con quella comunitaria, poiché le cessioni in esame andrebbero considerate come escluse dal campo di applicazione dell'IVA in Italia per carenza del presupposto territoriale, ex art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto soggette ad imposta nel Paese di installazione del bene e con le regole in esso vigenti.

Inoltre occorre rilevare che in alcuni Paesi Ue in caso di fornitura con posa in opera interna viene chiesta l'identificazione diretta o la nomina del rappresentante fiscale da parte del fornitore per rilevare la cessione interna. Questa è una situazione in cui non vi è una corrispondenza tra le discipline dei vari Stati, pertanto il fornitore italiano dovrà rispettare le norme vigenti in Italia per le cessioni e quelle vigenti nel paese di destinazione per la rilevazione dell'operazione territorialmente rilevante in quel Paese.

Nel caso del Regno Unito, le istruzioni sull'applicazione dell'IVA per le forniture intracomunitarie di beni con installazione o montaggio in tale Stato membro sono contenute nel "VAT Notice 725: the single market", pubblicato il 3 gennaio 2014

(si può reperire il documento al seguente link: <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-725-the-single-market/vat-notice-726-the-single-market>).

In particolare, per quanto riguarda la cessione dei beni installati o montati, le istruzioni ricordano che, in via di principio, il fornitore deve identificarsi ai fini IVA nel Regno Unito per assolvere l'IVA relativa all'operazione, salvo l'utilizzo della procedura semplificata prevista al ricorrere delle seguenti condizioni:

-
- ✓ **il cliente è identificato ai fini IVA nel Regno Unito;**
 - ✓ **il fornitore è identificato ai fini IVA in altro Stato membro;**
 - ✓ **il fornitore non è obbligato ad identificarsi ai fini IVA nel Regno Unito per altri motivi.**
-

Per utilizzare la procedura semplificata è necessario richiedere l'autorizzazione all'HM Revenue & Customs di Aberdeen.

Nello specifico, le istruzioni precisano che occorre (punto 11.8):

-
- **emettere la fattura entro 15 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione,**
-

che include il pagamento del corrispettivo o la consegna del bene installato o montato;

- informare le Autorità fiscali inglesi dell'intenzione di utilizzare la procedura semplificata, scrivendo al "The Non Established Taxable Persons Unit (NETPU)" dell'HM Revenue & Customs di Aberdeen, specificando:
 - ✓ nome, indirizzo e numero di partita IVA del fornitore;
 - ✓ nome, indirizzo e numero di partita IVA del cliente inglese;
 - ✓ data in cui è iniziata o sarà iniziata l'installazione o il montaggio dei beni;
 - ✓ inviare una copia della notifica al cliente inglese in modo da informarlo dell'utilizzo della procedura semplificata e, quindi, della traslazione dell'obbligo d'imposta nei suoi confronti.
 - ✓ Tale comunicazione deve essere effettuata entro la data di emissione della fattura al cliente inglese.
 - ✓ Per le successive forniture allo stesso cliente non devono essere effettuate ulteriori notifiche, che restano obbligatorie solo per quelle nei confronti di nuovi clienti inglesi (punto 11.9).

CASO 3

La nostra ditta Italiana si trova a dover fatturare della merce a una ditta del Regno Unito ma con consegna in Italia (pensano loro ad effettuare il groupage). Il nostro cliente UK chiede la fatturazione senza addebito iva, è corretto? Visto che la merce deve essere consegnata in Italia non deve essere addebitata con la propria iva (4%, 10%, 22%)?

Ai sensi dell'art. 41 DL 331/93 perché si realizzi una cessione intracomunitaria devono sussistere i seguenti requisiti oggettivi:

1) cedente ed acquirente entrambi soggetti passivi;

2) onerosità dell'operazione;

3) acquisizione o trasferimento del diritto di proprietà' o di altro diritto reale sui beni;

4) effettivo trasferimento dei beni in altro Stato comunitario.

Nella fattispecie descritta nel quesito il bene prima di essere trasferito in U.K. viene trasportato in un magazzino in Italia per essere sottoposto ad un'operazione di *groupage*.

Il termine *groupage* nel commercio internazionale indica un particolare tipo di spedizione che consiste nel riunire e raggruppare piccole partite provenienti da mittenti diversi di un determinato Paese ed indirizzate a destinatari diversi in un altro Paese.

Pertanto si tratta di una sosta tecnica, che non inibisce la cessione intracomunitaria, sempre che il cedente nazionale assuma le prove dell'uscita del bene dal territorio dello Stato (v. caso n. 10 pag. 23).

CASO 4

Ho molti clienti esteri (UE) che quando mi inviano della merce di reso, quasi sempre per la riparazione, non mi inviano nessun documento allegato giustificativo e la merce viaggia in questo caso molte volte solo con le lettere di vettura dei corrieri. Fiscalmente come deve essere gestita questa operazione?

Secondo l' Agenzia delle Entrate, in caso di reso di merce dovuto a difetti e vizi dei beni venduti, è possibile applicare la procedura di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta prevista dall'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, riferita alle operazioni venute meno, in tutto o in parte, o per le quali si sia ridotto 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.

Nel caso in cui la restituzione della merce sia disposta da un cliente comunitario, al quale i beni sono stati precedentemente ceduti in regime di non imponibilità di cui all'art. 41 del D.L. n. 331/1993, occorre osservare che la normativa applicabile, ai fini IVA, alle operazioni intracomunitarie non disciplina espressamente le variazioni dell'imponibile e/o dell'imposta.

In forza, tuttavia, del rinvio generale previsto dall'art. 56 del D.L. n. 331/1993, vale a dire per tutto quanto non specificamente stabilito dal D.L. n. 331/1993, in presenza di variazioni intervenute nelle operazioni effettuate in ambito intra-UE si applicano le disposizioni dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto il reso da parte del cliente comunitario dà luogo alla rettifica della cessione intracomunitaria (C.M. 23 febbraio 1994, n. 13).

Dato che la procedura di variazione in diminuzione non è obbligatoria, il fornitore italiano ha la facoltà di intervenire sul registro delle fatture emesse con un'apposita annotazione di rettifica in diminuzione, che riduce l'ammontare imponibile della corrispondente operazione se annotata nello stesso periodo di riferimento in cui è annotata l'operazione originaria; diversamente, della rettifica si tiene conto in dichiarazione annuale.

Nel caso in cui la variazione in diminuzione sia stata operata è necessario presentare il modello INTRA 1-ter ai fini, sia fiscali, sia statistici, indicando il codice "2" (restituzione o sostituzione di merci) nella colonna relativa alla natura della transazione.

A prescindere dall'avvenuta variazione in diminuzione, il fornitore nazionale deve ridurre del corrispondente ammontare la disponibilità del plafond per effettuare acquisti di beni/servizi e importazioni senza applicazione dell'IVA.

CASO 5

La nostra società riceve da soggetto UE del carbone attivo esausto, dopodiché riattiviamo il carbone attivo attraverso una lavorazione sostanziale e rivende il bene al soggetto UE. Trattasi di semplice cessione non imponibile IVA art. 41 DL 331/93 oppure è da considerarsi un servizio?

L'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o perfezionamento (come nel vostro caso) non costituisce acquisto intracomunitario se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente soggetto passivo di imposta nello stato membro di provenienza.

Se i beni sono stati introdotti in c/lavorazione, senza trasferimento della proprietà e il prodotto finito verrà restituito allo stesso mittente, non vi sarà una cessione intracomunitaria ma solo ed esclusivamente una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72 esclusa dal campo di applicazione dell'Iva ed è territorialmente rilevante nel paese del committente (B2B).

Se invece il carbone attivo esausto è stato precedentemente acquistato, la rivendita del prodotto finito sarà un'operazione non imponibile ai sensi dell'art.41 DL 331/93.

CASO 6

I nostri contratti di vendita di macchinari a clienti comunitari prevedono il pagamento del 20% del corrispettivo al momento della stipula dell'ordine. Solitamente, per motivi tecnici il macchinario viene poi consegnato a distanza di sei mesi. Come gestire tale incasso, sia ai fini IVA che INTRASTAT?

La norma di riferimento è contenuta nel comma 2 dell'art.39 del D.L. n. 331/1993:

“Se anteriormente al verificarsi dell'evento indicato nel comma 1 e stata emessa la fattura relativa ad un'operazione intracomunitaria la medesima si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato dalla data della fattura”

A commento di tale disposizione, la Circ. 3 maggio 2013, n.12/E al paragrafo 7.2 recita

“Inoltre, a seguito delle modifiche apportate all'art. 39, comma 2 del D.L. n.331 del 1993, non sono più rilevanti, ai fini della individuazione del momento di effettuazione delle operazioni, gli acconti versati sulle operazioni intracomunitarie. Non è pertanto obbligatorio fatturare parzialmente l'operazione che resta vincolata alla sua effettiva esecuzione, in conformità con le disposizioni dell'art. 220, par. 1, punto 4), della direttiva 2006/112/CE”.

Pertanto, l'impresa italiana che incassa il 20% del corrispettivo a titolo di acconto, non ha l'obbligo, bensì la facoltà, di emettere la fattura in relazione a tale importo.

Qualora l'operazione venga fatturata, si applica il regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 41 del D.L. n.331/1993, sempre a condizione di rispettare, ad operazione conclusa, tutti i relativi requisiti (è bene, al riguardo, avere una documentazione contrattuale di supporto).

Per quanto riguarda la compilazione dei Mod. INTRASTAT, l'art.50, comma 7 del D.L. n.331/1993 prevede che le operazioni intracomunitarie per le quali anteriormente alla consegna o spedizione dei beni sia stata emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo devono essere comprese negli elenchi INTRASTAT con riferimento al periodo nel corso del quale è stata eseguita la consegna o spedizione dei beni per l'ammontare complessivo delle operazioni stesse.

CASO 7

Quale comportamento occorre adottare per la costruzione di uno stampo ordinato da un cliente francese, alla quale farà seguito la produzione di beni, nel caso in cui detto stampo rimanga presso il nostro stabilimento per produrre?

In sintesi, trattasi di una cessione di un macchinario (stampo) che diventa di proprietà del cliente francese, ma che rimane in prestito d'uso presso lo stabilimento del fornitore italiano al fine di produrre i pezzi da vendere e consegnare al medesimo cliente francese.

Per rispondere occorre innanzitutto ricordare uno dei presupposti cardine che deve sussistere per poter affermare che ci si trova di fronte ad una cessione intracomunitaria non imponibile: il requisito che il bene venga inviato nel territorio di altro Stato membro.

Tale presupposto non si verifica per gli stampi che invece restano in Italia. Per consentire comunque l'applicazione del regime di non imponibilità all'operazione in commento, l'Amministrazione finanziaria è intervenuta più volte (C.M. n.13 del 23 febbraio 1994; C.M. n.73 del 27 maggio 1994, par.105.5; C.M. n. 43/E del 6 agosto 2010, par.9), dettando determinati vincoli da rispettare obbligatoriamente.

Ai fini IVA i corrispettivi per la realizzazione di stampi, per conto di un committente UE (costruzione diretta o acquisto da terzi) utilizzati in Italia per produrre beni che verranno inviati in altro Stato membro sono fatturati "non imponibili art. 41, lettera a), D.L. n.331/1993", purchè siano rispettate le seguenti condizioni:

- 1. sia stipulato, tra committente comunitario e operatore nazionale, un unico contratto di appalto per la realizzazione dello stampo e le forniture dei beni prodotti;**
- 2. lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nell'altro Paese comunitario, a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia distrutto o sia divenuto ormai inservibile; e tali condizioni assumono rilevanza anche ai fini della formazione del plafond.**

Poiché lo stampo rimane in prestito d'uso presso l'operatore italiano, lo stesso è obbligato ad annotare il carico sull'apposito registro da tenere ai sensi dell'art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993.

CASO 8

Dobbiamo addebitare il costo dello sviluppo di uno stampo che ci viene commissionato da un cliente francese. Lo stampo non viene, pertanto, venduto ma rimane di nostra proprietà. Si chiede quali siano gli adempimenti ai fini IVA e INTRASTAT?

La risposta al vostro quesito è contenuta nella Circolare n.43/E del 6 agosto 2010. In particolare, nel paragrafo 9 l'Agenzia delle Entrate afferma che, qualora non ricorrano le condizioni affinché la lavorazione dello stampo possa considerarsi come accessoria alla cessione dei beni, e pertanto, non imponibile ai sensi dell'art.41 del D.L. n.331/1993 (come illustrato nella C.M. n.13/1994 – vedere il caso precedente n. 7), lo sviluppo dello stampo richiesto dal cliente francese configura l'esecuzione di una prestazione di servizio generica e, come tale, da includere nei modelli riepilogativi come servizio reso. Pertanto, trattandosi di operazione non territorialmente rilevante, l'impresa italiana, prestatore, emette la fattura non soggetta IVA ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972, con la dicitura "inversione contabile" oltre al numero di partita IVA del committente francese, con riferimento al momento di effettuazione così come disciplinato dall'art. 6, comma 6 del D.P.R. n.633/1972.

L'impresa italiana è, inoltre, tenuta a riepilogare i dati della prestazione nel Mod.INTRA1-quater relativo ai servizi resi.

Si evidenzia che in tal caso non c'è il passaggio di proprietà dello stampo, il quale resta in capo all'azienda nazionale. Per completezza, si segnala la R.M. n.186 del 17 agosto 1996 con la quale l'Amministrazione finanziaria ha preso in esame il trattamento iva di un "contributo incisione cilindri" necessari per la fornitura di film plastici a un cliente UE (in tale documento di prassi è stata sostenuta l'accessorietà del contributo, ai sensi dell'art. 12 del D.P.R. n.633/1972, alla successiva fornitura, con la conseguenza che il medesimo deve andare a formare la base imponibile dei pezzi ceduti).

CASO 9

Vendiamo un impianto “chiavi in mano” ad un nostro cliente tedesco per il quale, effettuiamo sia la cessione del bene che la relativa installazione, montaggio e assiemaggio in Germania. Quali sono gli adempimenti IVA e INTRA?

Per quanto riguarda l'IVA, il riferimento normativo è l'art. 41, comma 1, lettera c) del D.L. n.331/1993:

“Costituiscono cessioni non imponibili:...c) le cessioni, con spedizione o trasporto dal territorio dello Stato, nel territorio di altro Stato membro di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto”. Trattasi, pertanto, di una cessione intracomunitaria con emissione di fattura indicando “operazione non imponibile art.41, comma 1, lettera c), D.L. n.331/1993”.

Ai fini INTRASTAT, il cedente nazionale è tenuto alla compilazione del Mod. INTRA-1-bis sia agli effetti fiscali che statistici. In ogni caso, l'impresa italiana è tenuta, prima di porre in essere l'operazione, a verificare la normativa del Paese UE nel quale avviene l'installazione, montaggio e assiemaggio, in quanto potrebbe essere ivi necessaria la nomina del rappresentante fiscale oppure l'identificazione diretta, anche se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta.

Al contrario, qualora il cessionario sia un privato oppure un soggetto non identificato ai fini iva nel suo Stato, il cedente italiano è sempre obbligato ad aprirsi una partita IVA nel Paese UE di destino, nel quale assolvere la relativa imposta.

CASO 10

La nostra società effettua diverse cessioni intracomunitarie non imponibili ai sensi dell'art. 41 DL 331/93. Quale documentazione probatoria è necessario conservare per poter provare la non imponibilità?

La vostra società dovrà munirsi della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, in mancanza della quale sarà tenuto a regolarizzare la cessione con assoggettamento ad imposta.

A titolo informativo si segnala la Risoluzione n. 345/E del 28 novembre 2007, che individua a titolo meramente esemplificativo, la seguente documentazione fiscale e contabile, per dimostrare l'avvenuta spedizione di merci in altro paese UE:

-
- **Fattura di vendita all'acquirente comunitario;**
-
- **Elenchi riepilogativi Intrastat relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate;**
 - **Documento di trasporto "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e/o dal destinatario per ricevuta.**
-

Novità dal 01.01.2020

Con l'entrata in vigore del Regolamento UE n. 1912 del 04/12/2018 dal 01.01.2020 si realizzerà la presunzione di cessione intracomunitaria in base alla seguente distinzione:

Beni spediti/trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto

Il cedente oltre a certificare che i beni sono stati trasportati da lui o da un terzo per suo conto, è in possesso di almeno due elementi di prova non contraddittori rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, relativi al trasporto o alla spedizione :

- **CMR;**
- **Polizza di carico;**

- La fattura relativa al trasporto aereo;
- La fattura emessa dallo spedizioniere

In alternativa, il cedente dovrà essere in possesso di un solo elemento di quelli citati precedentemente, in combinazione con uno qualsiasi di singoli elementi di prova non contraddittori indicati nel testo del regolamento quali:

- La polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o dei documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o al trasporto dei beni;
- Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- Una ricevuta rilasciata da un depositario nello stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro

Beni spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto

Il cedente dovrà essere in possesso, oltre ai documenti previsti nell'ipotesi precedente, di una dichiarazione scritta dall'acquirente, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni. Quest'ultima dichiarazione viene resa in sostituzione della certificazione del cedente.

laddove il venditore sia in possesso di due elementi non contraddittori di prova della spedizione o del trasporto tra cui:

- Il documento di trasporto o lettera CMR firmata;
- La polizza di carico;
- La fattura relativa al trasporto aereo;
- La fattura emessa dallo spedizioniere;
- La polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o dei

documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o al trasporto dei beni;

- **Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;**
- **Una ricevuta rilasciata da un depositario nello stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro**

CAPITOLO SECONDO

Le cessioni all'esportazione

Le cessioni all'esportazione sono non imponibili ai sensi dell'art. 8 DPR 633/72, e si distinguono in:

1) ESPORTAZIONI DIRETTE

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

2) ESPORTAZIONI IMPROPRIE

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

Risoluzione n. 98/E del 10 novembre 2014 ha espresso le seguenti considerazioni:

- *Se il bene viene esportato anche oltre il termine dei 90 giorni dalla consegna, ma comunque entro i 30 giorni previsti ai fini della regolarizzazione e si abbia prova dell'avvenuta esportazione, il contribuente potrà esimersi dal versamento dell'imposta senza incorrere in alcuna violazione sanzionabile;*
- *Se il bene non viene esportato e il contribuente versa l'imposta entro i 30 giorni successivi ai 90 giorni dalla consegna, nessuna sanzione è dovuta;*
- *Se il bene non viene esportato e il contribuente non versa l'imposta entro i 30 giorni successivi ai 90 giorni dalla consegna ovvero la versi in data successiva è dovuta la sanzione del 50% dell'imposta.*

3) ESPORTAZIONI INDIRETTE

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

CASO 11

La nostra società effettua cessioni di parti di ricambio di apparati motori e beni destinati a dotazioni di bordo di navi da crociera. Quando vendiamo a navi da crociera ormeggiate in porti italiani, indipendentemente dalla nazionalità dell'armatore, indico in fattura l'art. 8bis 1^ comma lettera d), quando sono ormeggiate in porti ExtraUE indico l'art.8 1^ comma lettera a). Quando la nave si trova in porti UE come mi devo comportare?

L'articolo 8-bis del D.P.R 633/72 ha esteso il trattamento di non imponibilità per le cessioni all'esportazione previsto dall'art. 8 D.P.R 633/72, alle cessioni e alle prestazioni effettuate nell'ambito del settore navale ed aereo. Si tratta di una assimilazione giustificata dal fatto che i suddetti mezzi , ed i servizi ad essi relativi, per le loro caratteristiche oggettive rendono la propria utilità in un contesto d'ordine internazionale, non circoscrivibile in base a criteri obiettivi, sicché è coerente prevedere l'esonero dall'imposizione IVA.

In particolare nella fattispecie di cessione di parti di ricambio di apparati motori e beni destinati a dotazioni di bordo di navi da crociera, si applica il primo comma, lettera d) dell'art. 8-bis D.P.R 633/72, fatta salva l'ipotesi in cui l'operazione sia riconducibile ad una cessione all'esportazione effettiva, nel qual caso viene applicato l'art 8 D.P.R 633/72.

Si tratta di operazioni oggettivamente non imponibili se come riconosciuto dalla Corte di giustizia della CE nella sentenza pronunciata nella causa C- 185/89, le cessioni di pezzi di ricambio di apparati motori e beni destinati a dotazioni di bordo di navi vengono effettuate unicamente in capo all'armatore che utilizzerà i beni stessi quali dotazione di bordo. L'agevolazione quindi, non è ammessa alle cessioni di tali beni se effettuate in uno stadio commerciale antecedente, a meno che non ricorra il presupposto per poter effettuare tali acquisti con il plafond, ai sensi del secondo comma dell'art. 8-bis (Risoluzione n. 415373 del 2 ottobre 1986).

Per quanto riguarda gli apparati motori e le parti di ricambio, secondo la Risoluzione ministeriale n.391505 del 25 ottobre 1982 non rileva se il motore acquistato venga installato su una nave in esercizio o meno, mentre per le dotazioni di bordo, essendo espressamente tenute distinte dagli apparati motori e parti di ricambio, occorre far specifico riferimento all'art. 267 del testo unico doganale, che definisce la dotazione tenendo conto del fatto che la nave sia già in esercizio. I concetti giuridici di dotazioni di

bordo, di massima estranei alla normativa Iva, non possono che essere mutuati dalla definizione data ai fini doganali. Pertanto costituiscono dotazioni di bordo quando destinati a servizio od ornamento del mezzo di trasporto: i macchinari, gli attrezzi, gli strumenti, i mezzi di salvataggio, le parti di ricambio, gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata destinati al servizio o ornamento del mezzo di trasporto.

Tutto ciò premesso si specifica che per le dotazioni (come del resto per le provviste) normalmente si ricorre alla procedura dell'esportazione, quindi si applicano sia l'art. 8 che l'art. 8-bis del D.P.R. 633/72. La condizione per essere considerata provvista o dotazione, come sopra meglio specificato, è che la fornitura sia destinata al Comando Nave o alla Compagnia di navigazione (non rileva la nazionalità) e non al cantiere che cura l'installazione. La stessa procedura vale anche per le forniture effettuate in porti UE. In quest'ultimo caso è consigliabile verificare che la bolletta di esportazione che accompagna i beni venga presentata alla dogana del porto dove si trova la nave e "chiusa", per evitare che l'Agenzia delle Dogane o quella delle Entrate (o la Guardia di Finanza) possano procedere al recupero dell'IVA.

Si specifica inoltre che l'onere probatorio in ordine all'effettiva esportazione, qualificante nel disposto di cui all'art. 8, primo comma, lett. a) del D.P.R. n. 633/1972, non è necessario nelle ipotesi previste dall'art. 8-bis, primo comma lett. d) del medesimo decreto. Quest'ultimo infatti riconosce la non imponibilità alle operazioni concernenti specifici ed individuati beni e prestazioni di servizi, senza che occorra alcun'altra condizione (si segnala in tal senso sentenza Corte di Cassazione, sentenza del 7 ottobre 2011, n. 20575).

CASO 12

La nostra società In data 12/10/2016 ha emesso una fattura art. 8/b DPR 633/72, nei confronti di un cliente serbo. Il cliente non ha pagato la merce e non l'ha neppure ritirata. Se il cliente dovesse ritirare la merce l'anno prossimo, possiamo ritenere valida per l'esportazione? Se ci fosse un controllo fiscale, potremmo avere delle sanzioni ed eventualmente cosa potrebbero contestarci esattamente?

L'art. 8 co. 1 lett. b) DPR 633/72 disciplina le cessioni all'esportazione non imponibili quando i beni vengono consegnati al cliente non residente nel territorio italiano, ed è il cliente non residente che, direttamente o tramite terzi, provvede a trasportare o far trasportare i beni fuori dal territorio dell'Unione.

In particolare è necessario prestare attenzione ai termini entro i quali deve avvenire l'esportazione:

1. la spedizione dei beni al di fuori della Ue deve avvenire entro 90 giorni dalla consegna dei beni venduti al cessionario non residente;

2. qualora non si ottenga la prova dell'avvenuta esportazione ovvero quest'ultima avvenga oltre i 90 giorni dalla data di cessione, il contribuente incorre nella sanzione del 50% del tributo, a meno che entro i successivi 30 giorni (oltre i 90) non provveda alla regolarizzazione della fattura ed al versamento dell'imposta.

Il termine dei 90 giorni è stato considerato “non essenziale” dalla sentenza del 19 dicembre 2013 della Corte di Giustizia UE (causa C-563/12), recepita dall’Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 98/E del 10 novembre 2014 che ha espresso le seguenti considerazioni:

- **Se il bene viene esportato anche oltre il termine dei 90 giorni dalla consegna, ma comunque entro i 30 giorni previsti ai fini della regolarizzazione e si abbia prova dell’avvenuta esportazione, il contribuente potrà esimersi dal versamento dell’imposta senza incorrere in alcuna violazione sanzionabile;**

- **Se il bene non viene esportato e il contribuente versa l’imposta entro i 30 giorni successivi ai 90 giorni dalla consegna, nessuna sanzione è dovuta.**

NOTA BENE: Se il bene viene esportato successivamente, ovvero oltre il termine dei 120 giorni, il contribuente potrà recuperare il tributo versato alternativamente, emettendo:

- ✓ Nota di variazione ai sensi dell'art. 26 DPR 633/72, co. 2, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è avvenuta l'esportazione;
- ✓ Attuando la richiesta di rimborso "anomalo" ai sensi dell'art. 21 del D.LGS. 546/1992, entro il termine di due anni dal versamento o del verificarsi del presupposto del rimborso

- Se il bene non viene esportato e il contribuente non versa l'imposta entro i 30 giorni successivi ai 90 giorni dalla consegna ovvero la versi in data successiva è dovuta la sanzione del 50% dell'imposta.

Ai sensi dell'art. 6 DPR 633/72 la cessione si considera effettuata nel momento della consegna o della spedizione del bene mobile materiale. La consegna consiste nell'immettere l'acquirente nella disponibilità delle cose e può essere:

- Effettiva quando si trasferisce la disponibilità fisica del bene al cessionario, il quale viene fisicamente in possesso del bene stesso;
- Documentale quando si trasferisce al cessionario il documento necessario per ottenere la disponibilità della cosa venduta.

Pertanto il calcolo dei 90 giorni (+30 giorni) deve essere effettuato dal momento della consegna del bene effettiva o documentale come sopra specificato.

Dal tenore letterale del quesito par di capire che la compravendita posta in essere con il vostro cliente Extra Ue ad oggi non si è realizzata e forse neppure si realizzerà. Sarebbe pertanto opportuno emettere una nota di credito ai sensi dell'art. 26 DPR 633/72, che comporterebbe uno storno del plafond 2016, ed eventualmente rimettere successivamente una fattura ai sensi dell'art. 8 lett. b) DPR 633/72 nel momento della consegna dei beni al cliente.

CASO 13

Ad ogni inizio anno, in qualità di esportatori abituali, ci aggiorniamo sempre in merito alle operazioni che concorrono alla “formazione del plafond” e alla determinazione della qualifica di “esportazione abituale”. Gradiremmo una sintesi delle regole applicative.

Per quanto riguarda l’acquisizione dello status di esportatore abituale, le regole sono sempre quelle dettate dall’art.1 del D.L. 29 dicembre 1983, n.746, aggiornate con l’introduzione dal 18 gennaio 1993 delle operazioni intracomunitarie, vale a dire che l’ammontare dei corrispettivi delle cessioni all’esportazione di cui alle lettere a) e b) dell’art. 8 del D.P.R. n.633/1972 e i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie di cui all’art. 41 del D.L. n.331/1993 registrate nell’anno precedente, sia superiore al 10% del volume d’affari determinato a norma dell’art. 20 del D.P.R. n.633/1972, senza tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni di cui all’art. 21, comma 6-bis del D.P.R. n.633/1972.

Si rammenta che la sola emissione della fattura “non imponibile” sia in ambito extra-UE che UE e la relativa registrazione, non è elemento ancora sufficiente a determinare lo “status” di esportatore abituale, in quanto occorrono tutte le “prove” che attestino che la “non imponibilità” sia stata correttamente applicata. In particolare, nel caso di cessioni di beni:

- **in ambito extra-UE la documentazione doganale che attesti che il bene è uscito dal territorio della Comunità;**

- **in ambito UE che siano rispettati i presupposti previsti dall’art. 41 del D.L. n.331/1993.**

Nell’ipotesi di emissione anticipata di fattura o di pagamento anticipato dei corrispettivi in caso di cessioni di beni, tali importi concorrono non solo alla determinazione dello status di esportatore abituale, ma anche a quella del plafond. E’ logico che per affermare che l’operazione possa considerarsi regolare al fine di acquisire tali benefici fiscali è necessario comprovare con idonea documentazione l’effettiva uscita del bene dal territorio doganale della comunità. Con riferimento agli acconti su esportazioni, la R.M. 7 settembre 1998, n.125, detta istruzioni in merito al comportamento da tenere

nel caso in cui il corrispettivo dell'operazione sia stato totalmente pagato e le fatture di acconto coprono l'intera operazione, ma il bene parte in un momento successivo.

Ferma restando l'emissione della fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1 del D.P.R. n.633/1972 al momento dell'incasso di ciascun acconto, per quanto attiene il successivo momento della spedizione o trasporto all'estero dei beni cui si riferiscono tali acconti deve essere emessa una fattura riepilogativa (senza addebito di alcun corrispettivo, qualora il prezzo pattuito sia stato già integralmente corrisposto in precedenza, ovvero con addebito del saldo residuo in caso contrario), anch'essa non imponibile ai sensi dell'art. 8, recante l'indicazione del prezzo complessivamente pattuito, non ch  degli estremi, anche di registrazione, di tutte le fatture gi  emesse in relazione all'incasso degli acconti. Detta fattura riepilogativa dovr  essere comunque registrata sul registro fatture emesse, e concorrer  alla determinazione del volume di affari limitatamente all'eventuale saldo del corrispettivo, mentre non concorrer  alla determinazione dello stesso, trovando annotazione in separata colonna del registro appositamente contrassegnata nel caso in cui, essendo stata gi  fatturato l'intero corrispettivo, la fattura finale assolva l'unica funzione di documentazione dell'operazione ai fini dell'espletamento delle formalit  doganali. Con riferimento agli acconti in ambito comunitario, occorre ricordare che la Legge 24 dicembre 2012, n.228, ha apportato modifiche all'art. 39, comma 2 del D.L. n. 331/1993. Sul punto la Circ. 3 maggio 2013, n.12/E al par. 7.2

“inoltre, a seguito delle modifiche apportate all'art. 39, comma 2, del D.L. n.331/1993, non sono pi  rilevanti, al fine della individuazione del momento di effettuazione delle operazioni, gli acconti versati sulle operazioni intracomunitarie. Non   pertanto obbligatorio fatturare parzialmente l'operazione che resta vincolata alla sua effettiva esecuzione, in conformit  con le disposizioni dell'art. 220, par.1, punto 4), della Direttiva 2006/112/CE. Tuttavia, il nuovo comma 2 dell'art. 39 stabilisce che, se prima del trasferimento del bene al cessionario viene emessa fattura dal cedente, l'operazione si considera effettuata nei limiti dell'importo fatturato”.

Operazioni che concorrono alla formazione del plafond

Nel ribadire che il plafond matura con la registrazione dell'operazione "non imponibile" (fermo restando che la registrazione non è elemento sufficiente in quanto occorre avere tutte le prove che attestino l'avvenuta concreta conclusione dell'operazione non imponibile, sia in ambito UE che extra-UE), è possibile riepilogare di seguito le operazioni che concorrono alla determinazione dello status di esportatore abituale e che partecipano alla formazione del plafond:

- 1) *i corrispettivi delle cessioni all'esportazione non imponibili di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 8 tra le quali sono ricomprese anche:*
 - *le cessioni, nei confronti di cessionario o commissionari di questi, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio dell'Unione, a cura o nome del cedente o dei suoi commissionari;*
 - *i corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8-bis, comma 1), effettuate nell'esercizio dell'attività propria di impresa;*
 - *i corrispettivi delle prestazioni di servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art.9, comma 1) effettuate nell'esercizio dell'attività propria impresa;*
 - *i corrispettivi delle operazioni di cui agli artt. 71e 72, equiparate a quelle degli artt. 8, 8-bis e 9;*
 - *le cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Unione Europea (art. 50-bis, comma 4, lett. g) del D.L. n.331/1993;*
 - *i margini di cui al D.L. n.41/1995, relativi ad operazioni non imponibili (concernenti beni usati), che costituiscono plafond;*
- 2) *i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie non imponibili di cui all'art.41 del D.L. n.331/1993, tra le quali sono comprese:*
 - *l'ipotesi in cui il cedente nazionale consegni i beni per conto del proprio acquirente comunitario in uno Stato membro diverso da quello di appartenenza di quest'ultimo (triangolare comunitaria promossa da un soggetto passivo appartenente ad altro Stato – per esempio: italiano vende a francese ma consegna per ordine e conto del francese in Germania);*
 - *l'ipotesi di cessione di merce da parte di un soggetto nazionale che faccia consegnare la stessa dal proprio fornitore comunitario al proprio cessionario di altro Stato membro ivi designato al pagamento dell'imposta relativa all'operazione (triangolazione comunitaria promossa da soggetto passivo nazionale – per esempio: francese vende a italiano, italiano rivende a tedesco e la merce va direttamente dalla Francia alla Germania);*
 - *l'ipotesi di cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito IVA con spedizione in altro Stato membro della Unione Europea (art. 50- bis, comma 4, lett. f), D.L. n.331/1993);*
 - *i corrispettivi delle cessioni intracomunitarie di tutti i prodotti agricoli ed ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, allargata al D.P.R. n.633/1972, effettuate da produttori agricoli di cui all'art.34;*
 - *i corrispettivi delle operazioni di cui all'art. 58, comma 1, del D.L. n.331/1993, e cioè le cessioni, nei confronti di soggetti passivi nazionali o di commissionari di questi. eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni in altro Stato*

Operazioni che non formano plafond

Le seguenti operazioni non attribuiscono lo "status" di esportatore abituale e non formano il plafond:

- 1) le cessioni di beni e le prestazioni dei servizi verso esportatori abituali, non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c) del D.P.R. n.633/1972;*
- 2) le cessioni gratuite di beni di propria produzione o commercio a soggetti extra-comunitari.*
- 3) le operazioni non soggette IVA ai sensi degli articoli 7 a 7-septies del D.P.R. n.633/1972, per le quali l'art. 21, comma 6-bis del D.P.R. n.633/1972 prevede l'obbligo di fatturazione.*
- 4) le cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori dall'Unione Europea di cui all'art. 38-quarter, comma 1, D.P.R. n.633/1972;*
- 5) l'invio di beni all'estero per lavorazione in assenza del trasferimento di proprietà.*
- 6) le cessioni relative a beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;*
- 7) le cessioni di beni destinati ad essere introdotti nei depositi IVA di cui all'art. 50-bis, comma 4, lettere c) e d) del D.L. n.331/1993;*
- 8) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi aventi ad oggetto beni custoditi in un deposito IVA (art. 50-bis, comma 4, lettere e) ed h) del D.L. n. 331/1993);*
- 9) i trasferimenti di beni da un deposito IVA ad un altro: art. 50-bis, comma 4, lettera i) D.L. n.331/1993;*
- 10) i corrispettivi delle cessioni di beni e relative prestazioni effettuate nei confronti delle Amministrazioni dello Stato o di organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della Legge n.49/1987, che provvedono, secondo le modalità stabilite dal D.M. 10 marzo 1988 al trasporto o spedizione all'estero dei beni stessi in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo ovvero di attività caritative o educative (art. 14 Legge 26 febbraio 1987, n.49);*
- 11) la differenza dei corrispettivi, che non costituisce margine relativi ad operazioni rientranti nel particolare regime previsto dal D.L. n.41/1995 (beni usati).*
- 12) i corrispettivi delle prestazioni di servizi rese fuori dalla UE da agenzie di viaggio e turismo, rientranti nel regime speciale dell'art. 74-ter, D.P.R. n.633/1972 (D.M. n.340 del 30 marzo 1999);*
- 13) da parte degli intermediari con rappresentanza, le provvigioni loro corrisposte dalle agenzie di viaggio per i servizi resi all'interno della UE (art. 7 del D.M. 30 luglio 1999, n.340, e C.M. n.328 del 24 dicembre 1997).*

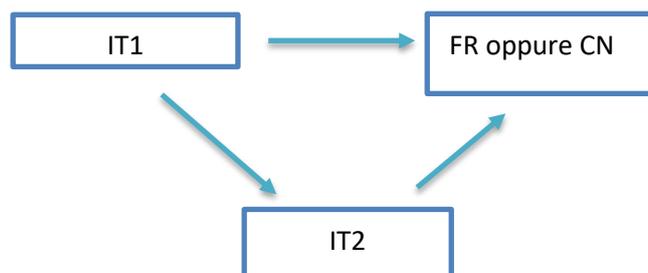
CASO 14

Operiamo spesso in triangolazioni non imponibili art. 8, comma 1 lettera a) del D.P.R. n. 633/1972 o non imponibili art. 58 comma 1 D.L. n.331/1993 (legge IVA comunitaria), nelle quali rivestiamo sempre la qualifica di cessionario/cedente, promotore della triangolazione; abbiamo letto che potrebbero esserci dei problemi collegati all'uso del "plafond", in quanto interviene il c.d. "plafond vincolato". Qual è il significato corretto?

Il caso è il seguente:

Operatore italiano IT1 vende beni ad altro operatore italiano IT2, il quale vende a cliente francese (FR) oppure cinese (CN).

Il soggetto che ha posto il quesito è l'operatore italiano IT2, promotore della triangolazione.



Il fornitore italiano (IT1) fattura a cliente italiano (IT2).

IT1 consegna direttamente, senza far transitare la merce presso IT2, in Francia (FR) o in Cina (CN) per conto del cliente italiano IT2.

Il cessionario /cedente IT2 fattura al cliente FR o CN.

Di seguito si analizza la disciplina con esclusivo riferimento al plafond.

Innanzitutto, come già descritto nella domanda, il soggetto interessato al c.d. "plafond vincolato" è il cessionario italiano IT2, che a sua volta diventa cedente nei confronti del francese o del cinese nella "triangolazione nazionale" disciplinata, rispettivamente, dall'art. 58, comma 1 del D.L. n.331/1993 e dell'art. 8, comma 1, lettera a) del D.P.R. n.633/1972.

Sull'argomento è intervenuta la R.M. 3 ottobre 1985, n.355647, la C.M. 10 giugno 1998, n.145, par.7 e per ultimo la Circ. Agenzia delle Dogane n.8/D dell'8 febbraio 2003, par. 5 (di seguito si riporta un estratto) che illustra le modalità operative, con riferimento anche ad altre ipotesi di triangolazione:

In base all'art.8, comma 2, del D.P.R. n.633/1972, i cessionari che intervengono in una operazione di triangolazione possono avvalersi del plafond di cui dispongono:

-
- **integralmente per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei 6 mesi successivi alla loro consegna (plafond ad utilizzo vincolato);**
-
- **nei limiti della differenza tra il plafond complessivo di cui dispongono e l'ammontare delle cessioni di beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno senza IVA, in quanto esportate in triangolazioni, per gli acquisti di altri beni o di servizi (plafond ad utilizzo libero)**
-

I contribuenti che si trovano nella situazione di disporre di un plafond vincolato sono coloro che intervengono in una triangolazione in qualità di primo cessionario/secondo cedente. Ciò avviene nelle seguenti ipotesi:

-
- a) esportazione in triangolazione previste dall'art.8, comma 1, lettera a), del D.P.R. n.633/1972 (il cessionario nazionale conferisce l'incarico al cedente di inviare la merce fuori dal territorio della UE);**
-
- b) cessione intracomunitaria in triangolazione prevista dall'art. 58, comma 1, del D.L. n.331/1993 (il soggetto nazionale conferisce l'incarico al primo cedente residente di inviare i beni direttamente in altro Stato membro, a destino del proprio cessionario colà residente)".**
-

Nel caso in esame ipotizziamo che:

- IT1 vende a IT2 merce per € 10.000,00;
- IT2 cede a sua volta la merce a FR o a CN per € 11.000,00;

IT1 dispone di un plafond di € 10.000,00 liberamente utilizzabile.

IT2 dispone di un duplice plafond:

- a) € 1.000,00 (pari alla differenza tra il corrispettivo dei beni ceduti e quello dei beni acquistati) liberamente utilizzabile;
- b) € 10.000,00 (pari al corrispettivo dei beni acquistati) ad utilizzo vincolato, con il quale potrà acquistare beni da esportare nello stato originario entro 6 mesi dalla data in cui gli sono stati consegnati.

CASO 15

Sì può parlare di cessione EXW (Ex-Works) considerando il “trasporto a cura del cessionario” se il cedente incarica il suo corriere, il quale emette fattura al cedente e lo stesso cedente addebita poi in fattura al cliente finale il costo del trasporto? In questo caso quale lettera devo specificare per fatturare non imponibile art. 8 DPR 633/72?

L’art. 8, co. 1 DPR 633/72 disciplina alle lettere a), b) e c) le cessioni all’esportazioni “non imponibili” ai fini dell’Iva.

In particolare:

lettera a) viene indicata la forma normale di cessione all’esportazione la c.d. “cessione all’esportazione diretta”, in cui il venditore effettua il trasporto dei beni al di fuori dal territorio dell’Unione utilizzando mezzi propri ovvero incaricando il trasporto o la spedizione ad un soggetto terzo (spedizioniere, vettore, etc.).

lettera b), sempre del primo comma dell’art. 8, viene indicata l’ipotesi di una cessione all’esportazione non imponibile con trasporto o spedizione dei beni a cura o a nome del cessionario non residente (c.d. “cessione all’esportazione indiretta”) entro 90 giorni dalla consegna dei beni (l’Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 98/E del 10 novembre 2014 ha esteso il termine a 120 giorni per la ricezione della prova della consegna dei beni all’estero).

E' quest'ultimo il caso in cui un operatore non residente che acquista beni esistenti nel territorio italiano:

- **Provvede a ritirare direttamente o tramite terzi i beni presso la sede o presso altro luogo designato del cedente italiano, organizzando il relativo trasporto e curando ove richiesto le formalità doganali sia nel paese di esportazione che in quello di importazione. Si tratta della cessione all'esportazione con clausola "ex works";**
- **Ovvero si fa consegnare i beni in un determinato punto del territorio italiano ne acquisisce la proprietà e in seguito, entro 90 giorni dalla data della consegna, cura o fa eseguire il trasporto o la spedizione all'estero dei beni .**

Per quanto riguarda l'utilizzo della resa Incoterms EX WORKS presuppone che il venditore consegni la merce (imballata o alla rinfusa) nei suoi locali o nel cortile della fabbrica e non sia tenuto né a caricare la merce sul mezzo di trasporto né a sostenere alcuna altra spesa per il trasporto.

Pertanto l'utilizzo della suddetta clausola EX WORKS nella fattispecie descritta nel quesito non appare corretta, in quanto il cedente si occupa del trasporto e sostiene il costo del trasporto, anche se successivamente viene riaddebitato.

Sarebbe opportuno nel caso di trasporto a cura del cessionario, utilizzare la clausola FCA "Free Carrier", che prevede la consegna della merce ad un vettore secondo le istruzioni del compratore. Il contratto di trasporto ed il costo di questo per la consegna a destinazione della merce sono a carico del compratore.

Pertanto se il cessionario non residente provvede a ritirare direttamente o tramite terzi i beni presso la sede o presso altro luogo designato del cedente italiano, organizzando il relativo trasporto e curando ove richiesto le formalità doganali sia nel paese di esportazione che in quello di importazione, l'articolo di non imponibilità sarà l'art. 8 co.1 lett. b) DPR 633/72. Ove non si verifichi la suddetta situazione l'operazione sarà non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. lett. a) DPR 633/72.

CASO 16

Come vengono trattate le note di credito ricevute per operazioni di esportazione?

Ai sensi della Circolare n. 8/D del 27 febbraio 2003 emanata dall' Agenzia delle Dogane in caso di diminuzione dell' operazione non imponibile è possibile emettere una nota di credito, facoltativa ai sensi dell' art. 26 DPR 633/72, che riduce la disponibilità del plafond del corrispondente ammontare della variazione in diminuzione.

Pertanto se la nota di credito viene emessa lo stesso anno dell' operazione principale riduce il plafond disponibile relativo all' anno di registrazione dell' esportazione. Le suddette note di credito anche se non emesse riducono la disponibilità del plafond del corrispondente ammontare della variazione in diminuzione

CASO 17

Ogni qualvolta riceviamo un ordine da un cliente extracomunitario, ci facciamo pagare in acconto il totale della fornitura. L'invio della merce avviene nei successivi due o tre mesi. Fiscalmente come deve essere gestito il ciclo di fatturazione?

La disciplina IVA degli acconti che il cliente extra-UE corrisponde al cedente italiano prima della consegna dei beni, è stata oggetto di esame da parte dell' Amministrazione finanziaria, con la R.M. n.125 del 7 settembre 1998, in cui si specificava che tali acconti godono del regime di non imponibilità in quanto sono da considerarsi giuridicamente e direttamente dipendenti da un unico contratto avente per oggetto una cessione di beni all' esportazione non imponibile a norma dell' art.8, comma 1 del D.P.R. n.633/1972.

Inoltre l' Agenzia delle Entrate è intervenuta anche successivamente con la risoluzione n. 456 del 01 dicembre 2008, in cui veniva enunciato che un' operazione affinché configuri una cessione all' esportazione "diretta" ai sensi dell' articolo 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 è irrilevante la circostanza che l' invio al di fuori della UE dei beni oggetto della cessione avvenga **dopo il passaggio di proprietà e l' emissione della fattura d' acconto**. La consegna differita non è, quindi, idonea ad escludere il regime di non imponibilità applicato all' acconto e da applicare al saldo.

La giurisprudenza comunitaria ha costantemente specificato che l'acconto assume rilevanza ai fini IVA, nella specie con lo stesso regime previsto per l'operazione non ancora eseguita con il trasporto/spedizione del bene o con l'ultimazione del servizio, se il pagamento anticipato è collegato, **prospettivamente**, ad una operazione concreta e reale. A tal fine, tutti gli elementi che qualificano la futura cessione o prestazione devono essere già noti alle parti e, al momento del versamento dell'acconto, è richiesto che i beni o servizi oggetto dell'operazione siano **individuati in modo specifico e, quindi, non generico** (Corte di giustizia, 13 marzo 2014, causa C-107/13; Id., 7 marzo 2013, causa C-19/12; Id., 16 dicembre 2010, causa C-270/09; Id., 21 febbraio 2006, causa C-419/02).

La società italiana che ha posto il quesito deve attenersi alla seguente procedura:

- al momento dell'incasso di ciascun acconto è obbligata ad emettere e successivamente registrare la relativa fattura, indicando che trattasi di operazione non imponibile a norma dell'art.8, comma 1;
- al momento della spedizione all'estero dei beni cui si riferiscono tali acconti, deve essere emessa una fattura riepilogativa anch'essa non imponibile IVA (ai sensi del citato art.8) senza addebito di alcun corrispettivo, in quanto il prezzo pattuito è già stato integralmente corrisposto (oppure con addebito del solo conguaglio del prezzo qualora l'acconto fosse stato parziale); la fattura deve recare l'indicazione del prezzo complessivamente pattuito nonché degli estremi, anche di registrazione, di tutte le fatture già emesse in relazione all'incasso degli acconti. La fattura riepilogativa dovrà comunque essere annotata nel registro delle fatture di vendita, ai sensi dell'art.23, concorrendo alla determinazione del volume d'affari limitatamente all'eventuale saldo del corrispettivo. Nel caso in cui, come nel quesito da voi posto, sia già stato fatturato l'intero corrispettivo, la fattura riepilogativa non concorre alla determinazione del volume d'affari, ma deve essere annotata in una separata colonna del registro IVA delle fatture emesse, appositamente contrassegnata; tale fattura assolve l'unica funzione di documentare l'operazione ai fini dell'espletamento delle formalità doganali.

CASO 18

In merito alla sostituzione di merci in garanzia. Come dobbiamo comportarci in caso di rapporti con clienti extra-Ue, le cui dogane non accettano fatture pro-forma/liste valorizzate? Se l'unica soluzione fosse emettere regolare fattura commerciale, cosa dovremmo indicare affinché non costituisca voce di ricavo?

Gli invii di beni, sia in Italia che all'estero, per la sostituzione del bene o di una parte difettosa, effettuata nel rapporto diretto con il cliente, non costituisce un'operazione soggetta a IVA se è effettuata in esecuzione di un'obbligazione di garanzia prevista contrattualmente, per la quale non è stabilito un corrispettivo in quanto il prezzo di vendita comprende anche le cessioni sostitutive.

Sono, pertanto, esclusi dall'imposta i beni movimentati in esecuzione di un obbligo di garanzia, indipendentemente dalla restituzione dei beni sostituiti.

Tale principio è stato più volte ribadito dall'Amministrazione finanziaria. Con la R.M. 11 novembre 1975, n. 502563, per esempio, si è precisato che

“le sostituzioni dell'intero prodotto o di parti difettose non costituiscono cessioni o prestazioni imponibili ai fini dell'IVA nella considerazione che le stesse sono effettuate in esecuzione di una obbligazione prevista contrattualmente e per la quale non sussiste un corrispettivo in quanto il prezzo di vendita del bene, già assoggettato al tributo, è comprensivo anche di tali eventuali cessioni in sostituzione o prestazioni”.

Si tratta di un principio generale, applicabile nei rapporti con clienti italiani, comunitari o extracomunitari e, quindi, indipendentemente dal luogo di consegna del bene sostitutivo (in Italia, nella UE o al di fuori della UE).

La nota dell'Agenzia delle Dogane 11 febbraio 1998, n. VII/15-10367 ha operato una distinzione tra la cessione all'esportazione di cui all'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972 e l'esportazione ai fini doganali.

Affinché si configuri una cessione all'esportazione è indispensabile non solo il verificarsi del trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento, ma anche della materiale uscita dei beni dal territorio comunitario.

La mancanza di tali presupposti non soddisfa i requisiti previsti dalla normativa in materia di IVA ed, in particolare, l'assenza del corrispettivo non consente di includere l'operazione tra quelle che concorrono alla formazione del plafond.

Di norma, i beni sostitutivi vanno trasportati/spediti al di fuori della UE emettendo una fattura pro-forma che riporti il valore della merce ai soli fini doganali e con l'indicazione che si tratta di un invio in garanzia.

Esistono, però, Paesi extra-UE che, ai fini dell'importazione, non accettano la fattura pro-forma (es. Emirati Arabi Uniti, Sudafrica, Repubblica Dominicana, ecc.). Di conseguenza, le spedizioni accompagnate da pro-forma non verranno sdoganate fino alla presentazione della fattura commerciale in originale.

Per gli invii dei beni sostitutivi in questi Paesi occorre, pertanto, emettere la fattura prevista per le spedizioni di beni di valore commerciale destinati alla vendita.

In merito alla vostra richiesta specifica, una ipotesi potrebbe essere quella di emettere una nota di variazione ai sensi dell'art. 26 co. 2 DPR 633/72, (in ipotesi di reso della merce inviata) al fine di stornare la fattura precedentemente emessa, relativa ai beni oggetto di restituzione, e di riemettere una fattura ai sensi dell'art. 8 DPR 633/72 che accompagnerà i beni da restituire in garanzia. Se l'operazione è relativa al medesimo periodo di imposta non dovrebbero esserci problemi di sorta. Nell'ipotesi di periodi diversi ci potrebbero essere problematiche in merito all'utilizzo del plafond.

Tuttavia si tratterebbe di una sorta di forzatura in quanto, come specificato sopra, l'operazione da voi descritta non è soggetta a IVA se è effettuata in esecuzione di un'obbligazione di garanzia prevista contrattualmente, per la quale non è stabilito un corrispettivo, in quanto il prezzo di vendita comprende anche le cessioni sostitutive.

Quindi un'ipotesi alternativa potrebbe essere quella di registrare la fattura richiesta dalla dogana, in un apposito sezionale Iva, in modo tale da non farla concorrere alla determinazione del volume di affari e conseguentemente del plafond. In seguito, il credito e il ricavo derivanti dalla suddetta fattura dovranno essere stornati nella contabilità generale.

CASO 19

A causa di materiale risultato non conforme dobbiamo procedere con la restituzione dello stesso al fornitore. La fattura di acquisto è di un fornitore Belga ma la merce è arrivata dalla Cina quindi trattasi di importazione con bolla doganale. Il fornitore al momento ci chiede di organizzare la spedizione di reso verso la Cina. Può il fornitore emettere una di credito e ai fini doganali come funzionerebbe?

Nella fattispecie descritta nel quesito la vostra società deve restituire della merce per non conformità al fornitore belga. Nel caso specifico la merce proveniva dalla Cina, e pertanto in accordo con il fornitore belga dovrà essere rispedita in Cina.

La vostra società dovrà quindi procedere con un'operazione di reso di merce per "merce non conforme" con restituzione dei beni in Cina.

In questa casistica, le parti si devono accordare per l'emissione di una nota di accredito da parte del fornitore oppure di nota di addebito da parte del cliente.

Nel vostro caso specifico, in caso di emissione di nota di accredito da parte del fornitore belga, la vostra azienda ai fini della registrazione contabile, può registrare il documento solo come variazione contabile, ai sensi dell'art. 26 del D.P.R.n.633/72 (Cir.min.n.13 del 23/2/94 p.to 10.3 lett.b).

In alternativa la vostra società può procedere all'emissione di nota di addebito ai sensi dell'art.26 del D.P.R.n.633/72.

Per la spedizione in Cina, la merce sarà presentata in dogana per l'esportazione corredata o dalla nota di addebito o da lista valorizzata (o fattura proforma): in entrambi i casi il valore della merce da dichiarare ai fini doganali dovrà corrispondere al "valore normale" (art. 29 Reg. CEE 2913/92 ed art. 141 Reg. CEE 2454/93), e la vostra società dovrà controllare l'effettiva uscita della merce attraverso il sito dell'Agenzia delle Dogane, mediante il codice MRN (Movement Reference Number) attribuito all'esportazione.

Nella fattispecie la bolla doganale di esportazione dovrà essere intestata alla vostra società come esportatori e nel campo "destinatario" dovrà essere indicato il fornitore cinese.

CAPITOLO TERZO

CESSIONI DI BENI GRATUITI, OMAGGI E CAMPIONI

Per la corretta gestione degli omaggi/cessioni gratuite/campioni ai fini Iva è necessario distinguere due tipologie:

- *gli omaggi di beni la cui produzione o commercio rientra nell'attività propria dell'impresa;*
- *gli omaggi di beni la cui produzione o commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa.*

Nell'ambito dei beni di propria produzione/commercio occorre distinguere inoltre il concetto di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati (art. 2 co. 3 lett. d) DPR 633/72)

CASO 20

Abbiamo spedito capi di biancheria intima in omaggio ad un cliente svizzero. Per motivi commerciali ora abbiamo deciso di emettere una nota di debito del valore dei capi spediti. Come ci dobbiamo comportare?

La cessione dei beni in omaggio comporta un trattamento fiscale differenziato a seconda che il bene rientri o meno nell'attività propria del soggetto passivo. Oltre alla individuazione dei beni è indispensabile verificare il corretto inquadramento dell'operazione, perché non tutte le cessioni effettuate a titolo gratuito sono qualificabili come omaggi in senso proprio. Non lo sono, per esempio, i campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati, la cui cessione configura un'operazione fuori campo iva ex art. 2, comma 3 lettera d) D.P.R 633/72.

Tanto premesso, dal tenore letterale del quesito, par di capire che i beni inviati in Svizzera rientrino nell'attività d'impresa. Pertanto, in relazione a quanto detto precedentemente si possono contemplare due ipotesi.

-
- **Cessione gratuita di beni oggetto di produzione o commercializzazione.**

L'art. 8 comma 1 DPR 633/72 utilizza l'espressione cessione all'esportazione, al fine di indicare il trasporto di beni fuori dal territorio comunitario, con l'emissione della relativa documentazione presso il competente ufficio della Comunità.

L'esportazione si realizza pertanto con il trasporto fisico dei beni al di fuori del territorio comunitario ed il titolo traslativo della proprietà, e non è necessaria l'onerosità della operazione stessa. Pertanto, sono non imponibili ai sensi dell'art. 8 comma 1 DPR 633/72 le cessioni gratuite di beni oggetto di produzione o commercializzazione.

E' quindi necessaria l'emissione di fattura che riporti il valore normale dei beni e l'indicazione dell'omaggio.

Tale fattura sarà utilizzata per l'emissione della bolla doganale, ma la cessione, proprio perché a titolo gratuito, non concorrerà alla formazione del plafond degli esportatori abituali (nota ministeriale 10367/1998).

-
- **Cessione di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati.**

La suddetta operazione, sempre che avvenga nel rispetto delle condizioni indicate dalle Entrate (risoluzione 83/E/2003 e i richiami contenuti) configura un'operazione fuori campo Iva, ai sensi dell'art. 2 comma 3, lett. d) DPR 633/72.

Essendo esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, gli omaggi di tali beni non vanno necessariamente fatturati.

Per procedere all'esportazione dei suddetti beni, si può ricorrere ad DDT (documento di trasporto) e alla "lista valorizzata", un documento contabile redatto su carta intestata in cui viene riportato il valore della merce omaggiata (circolare 156/E/1999).

Venendo al caso specifico, si possono effettuare alcune considerazioni:

-
- **La successiva operazione a titolo oneroso, potrebbe essere inquadrata come una sorta di indennizzo dovuto ad esempio ad un inadempimento contrattuale. Nella fattispecie, verrebbe applicata la disciplina prevista dall'art. 2 comma 3 lett. a) in base alla quale non vengono considerate cessioni di beni, "le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro", e pertanto sono escluse dall'ambito di applicazione dell'Iva. Non vi sarebbe pertanto un obbligo di fatturazione e quindi sarebbe sufficiente produrre un documento che attestasse l'avvenuto pagamento.**
-

-
- **Nell'ipotesi in cui si volesse trasformare una cessione a titolo gratuito in una operazione a titolo oneroso, il bene, come specificato precedentemente sarebbe già stato oggetto di esportazione e pertanto qualsiasi successiva operazione non sarebbe territorialmente rilevante in Italia ai sensi dell'art 7 bis D.P.R. 633/72, in quanto il bene si troverebbe in Svizzera.**

CASO 21

Dobbiamo inviare dall'Italia un campionario a titolo gratuito di cosmetici (al cui commercio è diretta l'attività dell'impresa) ad un possibile distributore nell' UE. I cosmetici non sono contrassegnati indelebilmente come "campioni gratuiti". Con quale documento devono viaggiare i cosmetici da noi ceduti gratuitamente? Con quale trattamento Iva e riferimento normativo?

I beni ceduti a titolo gratuito con spedizione in un altro Paese membro dell'Unione europea non beneficiano del regime di non imponibilità previsto, per le cessioni intra-UE, dall'art. 41 del D.L. n. 331/1993, in quanto uno dei requisiti essenziali affinché l'operazione sia configurata come "cessione intracomunitaria" è che l'operazione sia a titolo oneroso.

Ne consegue, come indicato dalla C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.2.1), che alle cessioni gratuite di beni si applica la normativa interna, stante l'esplicito rinvio alle disposizioni del D.P.R. n. 633/1972 previsto dall'art. 56 del D.L. n. 331/1993.

Le cessioni gratuite di beni di propria produzione o commercio sono sempre considerate imponibili ai fini IVA (art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972), fatta eccezione per i campioni gratuiti appositamente contrassegnati (art. 2, comma 3, lett. d), del D.P.R. n. 633/1972), esclusi dal campo di applicazione dell'imposta, in quanto non costituenti né una cessione intra-UE, né una cessione interna.

In questo caso l'omaggio è costituito da beni di vostra produzione o commercio (viene specificato nel quesito che non si tratta di campioni gratuiti appositamente contrassegnati), e pertanto per capire il corretto trattamento Iva è necessario effettuare una distinzione a seconda che abbiate detratto o meno l'imposta "a monte" sugli

acquisti relativi alla produzione o commercio dei beni omaggio (art. 2, comma 2, n. 4), del D.P.R. n. 633/1972).

A seconda dei casi sopracitati infatti possiamo trovarci nelle seguenti differenti situazioni:

-
- 1) **PRIMA IPOTESI detrazione operata:** la cessione gratuita dà luogo al pagamento dell'IVA . In assenza di rivalsa dell'imposta, non obbligatoria ai sensi dell'art. 18, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, l'operazione può essere certificata attraverso una delle procedure previste dalla C.M. 27 aprile 1973, n. 32/50388 (§ VI), ossia:
- ✓ emettendo un'autofattura singola per ciascuna cessione, ovvero un'autofattura globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione del valore normale (ora prezzo di acquisto o di produzione) dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, oltre all'annotazione che trattasi di "autofattura per omaggi". L'autofattura (singola o globale) deve essere annotata nel solo registro delle fatture emesse (Cass., 4 agosto 1992, n. 9254);
 - ✓ annotando, su un apposito "registro degli omaggi", tenuto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972, l'ammontare globale dei valori normali (ora prezzi di acquisto o di produzione) delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte, distinti per aliquote;

2) **SECONDA IPOTESI detrazione non operata:** la cessione gratuita è esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

A prescindere dal trattamento IVA applicato all'omaggio, l'operazione:

-
- **non deve essere dichiarata ai fini INTRASTAT, né ai fini fiscali, né statistici (C.M. n. 13-VII-15-464/1994, § B.15.1);**

-
- **non concorre né alla formazione del plafond, né all'acquisizione dello status di esportatore abituale**

I beni ceduti a titolo gratuito saranno accompagnati dalla fattura o autofattura emessa dalla vostra società.

CASO 22

La nostra società invia gratuitamente beni di nostra produzione o commercio ad un nostro cliente soggetto passivo d'imposta francese? E' corretto assoggettarli ad IVA?

Trattandosi di beni di propria produzione o commercio, la risposta è affermativa in quanto, pur essendoci:

-
- ✓ **il trasferimento della proprietà del bene,**
-
- ✓ **l'effettiva movimentazione del bene con partenza dall'Italia e arrivo in un paese UE,**
-
- ✓ **lo status di operatore economico del cedente nazionale e del cessionario comunitario,**
-

Viene a mancare il quarto presupposto affinché una cessione si possa qualificare come intracomunitaria (e pertanto non imponibile), ovvero l'onerosità dell'operazione.

Di conseguenza, l'operazione si considera "interna" e l'impresa nazionale è obbligata ad assolvere e versare l'imposta all'erario italiano.

A livello operativo, l'IVA può essere assolta, alternativamente, tramite:

-
- ✓ **emissione della fattura nei confronti del cliente comunitario, con addebito di IVA oppure senza esercitare la rivalsa (occorre ricordare che, nel caso venga addebitata l'imposta, la stessa rappresenta un costo per il cliente comunitario);**
-
- ✓ **emissione di autofattura singola per ciascuna cessione, o globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione del valore normale dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, oltre naturalmente, all'annotazione che trattasi "di autofattura per omaggio", da registrare solo sul registro fatture emesse. Per individuare la base imponibile sulla quale applicare l'imposta, a decorrere dal 27 settembre 2009 occorre fare riferimento al prezzo di acquisto o, in mancanza, al prezzo di costo dei beni o prodotti simili, determinati nel momento in cui si effettuano gli omaggi (art. 13, comma 2, lettera c. del D.P.R. n. 633/1972);**
-

-
- ✓ annotazione su un apposito “registro degli omaggi” tenuto a norma dell’art.39 del D.P.R. n. 633/1972, dell’ammontare globale dei valori normali delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte distinte per aliquote.
-

Per quanto riguarda la relativa disciplina dei Mondelli INTRASTAT, la C.M. 23 febbraio 1994, n.13, al paragrafo 15.1 ha precisato che, per i beni ceduti gratuitamente, gli elenchi riepilogativi non devono essere presentati neppure agli effetti statistici.

CASO 23

Alcuni dei nostri fornitori comunitari ci inviano dei beni di loro produzione a titolo di “omaggio”: alcune volte sono accompagnati da regolare fattura con l’esposizione dell’IVA del Paese del fornitore (che non ci viene addebitata), altre da semplice fattura pro-forma. Quale comportamento adottare ai fini IVA e INTRA?

L’operazione non rientra tra gli “acquisti intracomunitari” in quanto manca uno dei presupposti fondamentali affinché si possa qualificare come tale, cioè l’onerosità (gli altri presupposti ai sensi dell’art. 38 del D.L. n.331/1993 sono l’acquisizione della proprietà, l’effettiva movimentazione del bene, con partenza da uno Stato membro e arrivo in Italia e lo status di operatore economico del cedente comunitario e del cessionario nazionale).

La C.M. 23 febbraio 1994, n.13, al par. 1.1, ha chiarito che

“Restano, pertanto, escluse dal concetto di acquisti intracomunitari, le transazioni per le quali non si verificano tutti i cennati requisiti (ad esempio operazioni a titolo gratuito, (...))”.

Sempre la sopra menzionata circolare, al paragrafo 15.1, lettera a), con riferimento ai Mod. INTRA, ha precisato che i beni ceduti gratuitamente gli elenchi non devono essere prestati neppure agli effetti statistici.

CASO 24

Una società italiana operante nel settore del commercio all'ingrosso di prodotti dolciari intenderebbe "omaggiare" con dei prodotti tecnologici (usb, lettori musicali, ...), in occasione delle feste natalizie, dei propri clienti, soggetti passivi d'imposta, sia comunitari che extracomunitari. Quali adempimenti occorre rispettare?

Trattasi di omaggi di beni non di propria produzione/commercio. Ai fini della normativa interna, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n.4 del D.P.R. n.633/1972, sono operazioni non rilevanti ai fini IVA le cessioni gratuite di beni la cui produzione o il suo commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore a € 50,00 e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art.19 DPR 633/72.

Tale disposizione trova corrispondente nell'ambito degli artt. 19 e 19-bis¹, lettera h) del D.P.R. n. 633/1972; in particolare, la citata lettera h) stabilisce che non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a € 50,00.

Coordinando le due norme, emerge che gli omaggi di beni non di propria produzione/commercio sono sempre operazioni non rilevanti ai fini IVA, indipendentemente dal valore del bene omaggiato.

Non sorge, pertanto, l'obbligo di emissione della fattura, né quello di assolvimento dell'imposta.

Tale affermazione opera sia in ambito nazionale, sia in ambito estero (comunitario ed extracomunitario). L'unico adempimento in capo al soggetto nazionale è quello di dimostrare l'uscita del bene per vincere la presunzione di cessione di cui al D.P.R. 10 novembre 1997, n.441.

A tale fine, si consiglia di emettere il documento di trasporto con la causale "Omaggio di beni non di propria produzione" oppure, in alternativa farne annotazione su un apposito registro. In ambito comunitario, si ricorda che non sorgono obblighi nemmeno ai fini INTRASTAT: la C.M. 23 febbraio 1994, n.13, al par. 15.1, lettera a) stabilisce, infatti, che gli elenchi riepilogativi non devono essere presentati neppure agli effetti statistici.

In ambito extracomunitario, al fine di espletare le formalità doganali è necessario emettere una fattura pro-forma o lista valorizzata, identificando e quantificando in tal modo i beni oggetto di esportazione doganale.

CASO 25

La tipologia dei macchinari di nostra produzione (altamente personalizzati) comporta spesso, in sede di installazione/messa in marcia (seguita alla spedizione di qualche settimana), il dover fare ripetuti invii di parti varie (a titolo gratuito) la cui necessità si verifica appunto in corso di realizzazione delle operazioni succitate. Avendo già fatturato l'impianto per intero e non essendo queste parti riconducibili né al contratto di fornitura iniziale, né in una casistica ulteriore (prestito d'uso, visione, garanzie ...), come è possibile identificare questo tipo di forniture qual è il loro trattamento fiscale tenuto conto che il destinatario del bene è un cliente extra-UE?

Dalla domanda per capire che trattasi di una cessione gratuita di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, disciplinata dall'art.2, comma 2, n. 4) del D.P.R. n.633/1972.

Tenuto conto che il destinatario dell'omaggio è un cliente extracomunitario, si evidenzia che questa operazione genera contrasti "operativi" tra la normativa IVA e quella doganale.

La Nota 11 febbraio 1998 del Ministero delle Finanze opera una distinzione tra cessione all'esportazione, come si legge nell'art. 8), lettere a) e b) del D.P.R. n.633/1972 ed esportazione ai fini doganali.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, assume rilevanza il rapporto civilistico instaurato tra i due soggetti interessati; pertanto perché si configuri una cessione all'esportazione è indispensabile:

-
- **non solo il verificarsi di un trasferimento del diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento, ma anche**
 - **il pagamento di un corrispettivo, oltre**
 - **alla materiale uscita dei beni dal territorio comunitario.**
-

Prosegue la Nota sopracitata:

“La mancanza di tali presupposti non soddisfa i requisiti di cui al richiamato D.P.R. n.633/1972 ed, in particolare, l’assenza di un corrispettivo non consente di includere l’operazione tra quelle che concorrono alla formazione del plafond. L’amministrazione in passato già si è espressa in tal senso, escludendo dal computo del plafond le ipotesi di esportazione “franco valuta”, che si verificano nel caso in cui l’operatore nazionale effettui una cessione gratuita all’esportazione (...).”

Poiché le cessioni gratuite di beni rientrati nell’attività propria dell’impresa sono operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell’IVA, è d’obbligo per l’impresa italiana emettere una fattura, indicando il valore del bene e anche che trattasi di “omaggio di bene di propria produzione o commercio” a titolo gratuito.

La fattura deve essere emessa non imponibile ai sensi dell’art. 8 del D.P.R. n.633/1972; tuttavia, non concorrerà a determinare lo status di esportatore abituale, né alla formazione del relativo plafond.

Rimane in capo all’impresa nazionale l’onere di verificare la corretta chiusura dell’operazione doganale.

Per determinare la base imponibile, a decorrere dal 27 settembre 2009 occorre fare riferimento al prezzo di acquisto o, in mancanza, al prezzo di costo dei beni o prodotti simili, determinati nel momento in cui effettuano gli omaggi (ai sensi dell’art. 13, comma 2, lettera c) del D.P.R. n. 633/1972).

CASO 26

Una casa farmaceutica, invia spesso dei campioni gratuiti di specialità medicinali a clienti UE ed extra UE. Come devono comportarsi ai fini IVA?

L’art. 2, comma 3, lettera d), del D.P.R. n.633/1972 considera operazioni escluse dal campo di applicazione dell’IVA “le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati”. Affinché si rientri in tale casistica è necessario rispettare tre requisiti: i beni devono essere dei campioni di modico valore e appositamente contrassegnati.

Se si rispettano congiuntamente le tre condizioni, l'operazione non rileva ai fini IVA, sia in ambito nazionale che in ambito estero.

Qualora non si riescano a rispettare tutte le condizioni, si rientra nell'assoggettamento ad imposta in quanto cessione gratuita di beni di propria produzione o commercio. In risposta al vostro quesito, se si rispettano le condizioni dei "campioni di modico valore appositamente contrassegnati", per quanto attiene all'invio nei paesi UE occorrerà emettere il DDT sul quale sarà indicato che trattasi di campione omaggio ai sensi art.2, comma3, lettera d); in capo all'azienda italiana non sono previsti obblighi INTRASTAT, nemmeno ai fini statistici.

Per quanto attiene all'invio nei Paesi extra-UE, dovranno essere rispettate le specifiche procedure doganali. In particolare, ai fini della presentazione della dichiarazione di esportazione definitiva, dovrà essere emessa una pro-forma o lista valorizzata su carta intestata, nella quale dovrà essere indicato il tipo di bene, la quantità, il valore e il numero dei beni.

Per quanto riguarda il requisito del contrassegno, le pronunce ministeriali hanno chiarito che deve trattarsi di stampigliatura apposta in modo indelebile e con assoluto divieto di etichette autoadesive (R.M. 3 aprile 1973, n.523146; R.M. 23 aprile 1980, n.381445; R.M. 7 febbraio 1991, n.430047; R.M. 12 novembre 1991, n.789516).

In merito alla definizione di "modico valore" la R.M. n.430047 del 7 febbraio 1991 ha precisato che, "in assenza di disposizioni normativa che definisca il concetto, si ritiene che debba farsi riferimento agli usi commerciali, restando comunque esclusi da tale concetto beni di valore significativo".

CASO 27

Riceviamo da fornitori di Paesi UE dei pezzi di ricambio a "titolo gratuito" al di fuori del periodo di garanzia per macchinari precedentemente da noi acquistati. Come dobbiamo comportarci ai fini IVA e INTRA?

Spesso, alle aziende, accade di ricevere da fornitori esteri dei pezzi di ricambio fuori garanzia in relazione a dei macchinari precedentemente acquistati, senza poi dover effettuare alcun pagamento. I documenti di trasporto, le fatture pro-forma o, più

sporadicamente, le fatture assoggettate ad IVA del Paese del fornitore indicano che si tratta di cessione gratuita e, quindi di pezzi omaggio, per i quali nulla è dovuto da parte dell'impresa italiana (neanche l'eventuale imposta del Paese comunitario).

Per ciò che riguarda l'IVA, l'art. 38, comma 2 del D.L. n.331/1993, stabilisce che "Costituiscono acquisti intracomunitari le acquisizioni, derivanti da atti a titolo oneroso (...)"; come precisato anche dalla C.M. n.13 del 23 febbraio 1994, fra i requisiti affinché un acquisto avente ad oggetto un bene mobile materiale possa essere considerato "intracomunitario" vi è quello dell'onerosità dell'operazione.

Restano escluse dal concetto di acquisto intracomunitario le transazioni per le quali non si verifichi detto requisito. Pertanto, l'impresa italiana non deve porre in essere alcun adempimento IVA, con la conseguenza che l'eventuale fattura emessa con addebito di imposta dal fornitore comunitario non deve essere annotata nei registri IVA.

Per quanto riguarda i Mod. INTRASTAT, la C.M. n.13/1994 sopra citata, al paragrafo 15.1, lettera a) ha precisato che per i beni ceduti gratuitamente, gli elenchi riepilogativi non devono essere presentati neppure agli effetti statistici.

CAPITOLO QUARTO

GLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI

Ai sensi dell'art. 38 DL 331/93 i requisiti essenziali di un acquisto intracomunitario sono:

- *l'oggetto, consistente in beni mobili materiali;*
- *l'onerosità dell'operazione;*
- *l'acquisizione della proprietà o di altro diritto reale;*
- *l'effettiva movimentazione del bene con partenza da uno stato membro e arrivo in Italia;*
- *lo status di operatore economico del cedente comunitario e del cessionario nazionale*

CASO 28

Abbiamo acquistato un impianto da un fornitore tedesco con obbligo da parte del medesimo di installarlo e montarlo presso il nostro stabilimento, potendosi anche avvalere, per questo, di artigiani italiani. Quali sono gli adempimenti IVA e INTRA da rispettare?

Ai sensi dell'art. 38, comma 5, lettera b) del D.L. n.331/1993:

“Non costituiscono acquisti intracomunitari: b) l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere ivi installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto” e secondo l'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n.633/1972: “Le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto (...) beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto”.

Dalla lettura dei due articoli, emerge che l'operazione prospetta nel quesito non costituisce un acquisto intracomunitario, bensì un'operazione interna rilevante ai fini IVA in Italia.

In base a quanto disposto dall'art.17, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972, tutti gli adempimenti IVA sono in capo al cessionario, soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia, il quale deve assolvere l'imposta mediante integrazione della fattura del fornitore comunitario ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n.331/1993 per l'intero importo dell'operazione.

Il trasferimento da parte del fornitore comunitario dei beni dal suo territorio in quello italiano risulta irrilevante ai fini dell'imposta, in quanto il momento impositivo viene a determinarsi all'atto della successiva consegna del bene installato, montato o assiemato.

Si ricorda l'obbligo per l'impresa italiana di dotarsi del registro previsto dall'art. 50 comma 5 del D.L. n.331/1993.

Per quanto riguarda la compilazione dei Modelli INTRASTAT, l'acquirente nazionale è tenuto a compilare il Mod. INTRA-2 bis ai soli fini statistici relativamente ai beni installati con l'indicazione nella colonna della natura della transazione del codice "8". La medesima operazione, qualora venga effettuata nei confronti di privati o di soggetti non identificati in Italia ai fini IVA, come ad esempio soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, comporta l'obbligo in capo al fornitore UE, della nomina in Italia del rappresentante fiscale o dell'identificazione diretta.

CASO 29

La nostra società spesso paga degli acconti a fornitori UE in relazione ad acquisti di beni. Capita, tuttavia, che il fornitore comunitario non emetta la fattura, ma quanto pagato a titolo di acconto sarà poi finanziariamente scalato dalla fattura definitiva. Qual è il comportamento corretto per la normativa IVA italiana?

1) Dal 1° gennaio 2013

La Legge 24 dicembre 2012, n.228 (“Legge di Stabilità 2013”) ha modificato il comma 2 dell’art.39 del D.L. n.331/1993 come segue “Se anteriormente al verificarsi dell’evento indicato nel comma 1 – leggesi inizio del trasporto o della spedizione dei beni al cessionario – è stata emessa la fattura relativa ad un’operazione intracomunitaria la medesima si considera effettuata, limitatamente all’importo fatturato, alla data della fattura”. A commento di tale nuova disposizione, la Circ. 3 maggio 2013, n.12/E al paragrafo 7.2 recita “Inoltre, a seguito delle modifiche apportate all’art.39, comma 2 del D.L. n.331 del 1993, non sono più rilevanti, ai fini della individuazione del momento di effettuazione delle operazioni, gli acconti versati sulle operazioni intracomunitarie. Non è pertanto obbligatorio fatturare parzialmente l’operazione che resta vincolata alla sua effettiva esecuzione, in conformità con le disposizioni dell’art. 220, par.1, punto 4), della Direttiva 2006/112/CE”.

Pertanto, a partire dal 2013 il fornitore UE non ha più l’obbligo, bensì la facoltà, di emettere la fattura in relazione all’incasso anticipato.

Qualora l’operazione venga fatturata, la stessa si considera effettuata limitatamente all’importo indicato in fattura e il cessionario nazionale è tenuto ad assolvere l’imposta tramite integrazione con IVA e doppia registrazione, ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n.331/1993.

Per quanto riguarda la compilazione dei Mod. INTRASTAT, l’art. 50, comma 7 del D.L. n.331/1993 prevede che le operazioni intracomunitarie per le quali anteriormente alla consegna o spedizione dei beni sia stata emessa fattura o pagato in tutto o in parte il corrispettivo devono essere comprese negli elenchi INTRASTAT con riferimento al periodo nel corso del quale è stata eseguita la consegna o spedizione dei beni per l’ammontare complessivo delle operazioni stesse.

CASO 30

Sono un soggetto in regime forfettario come mi devo comportare in caso di acquisto intracomunitario?

I contribuenti in regime forfettario di cui all'art. 1 co.56 e successivi della legge n. 190 del 2014 applicano agli acquisti di beni intracomunitari l'art. 38 co. 5 lett. c) DL 331/93.

Pertanto gli acquisti intracomunitari di beni entro la soglia di 10.000 euro annui sono considerati non soggetti ad Iva nel Paese di destinazione ma sono assoggettati a tassazione nel paese di provenienza.

Per gli acquisti intracomunitari effettuati dai soggetti che, nell'anno precedente, hanno superato la soglia di 10.000 euro ovvero per gli acquisti effettuati successivamente al superamento della medesima soglia nell'anno in corso scatta l'obbligo di assolvere l'iva e pertanto deve essere integrata la fattura emessa dal cedente comunitario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e si è tenuti al pagamento del tributo entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione senza diritto alla detrazione dell'imposta

CASO 31

La nostra società ha ricevuto una fattura di acquisto da parte di un rappresentante fiscale di un fornitore estero. Qual è la corretta modalità di registrazione delle fatture di acquisto ricevute?

Il documento ricevuto da parte del rappresentante fiscale dovrà riportare la partita IVA e la denominazione del soggetto estero oltre all'indicazione del rappresentante fiscale, ed inoltre la dicitura che l'assolvimento dell'imposta è a carico del committente ai sensi dell'art. 17 co.2 D.P.R.633/72.

A tal proposito, la Risoluzione 21/E/2015 dell'Agenzia delle Entrate ha stabilito che:

“Il documento emesso con partita IVA italiana dal rappresentante fiscale di un soggetto passivo estero residente nella UE (o fuori dalla UE), per una cessione effettuata nei confronti di un soggetto passivo IVA residente in Italia, è da considerare non rilevante come fattura ai fini IVA e deve essere richiesta al suo posto la fattura emessa direttamente dal fornitore estero”.

Nel caso in cui il fornitore estero non provveda a emettere il documento corretto entro il secondo mese successivo all'effettuazione dell'operazione, l'azienda italiana dovrà emettere un'autofattura (entro il quindicesimo giorno del terzo mese successivo), ed annotarla nei registri per regolarizzare l'operazione.

Se la fattura risulta invece regolarmente emessa, l'azienda italiana dovrà procedere con l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, annotando il documento sia nel registro acquisti che nel registro vendite.

CAPITOLO QUINTO

DEPOSITI IVA E CONSIGNMENT STOCK

I depositi Iva sono luoghi fisici situati nel territorio dello Stato italiano all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona, e poi viene estratta.

Dal punto di vista fiscale, i depositi Iva, consentono che, per determinate operazioni, l'Iva, ove dovuta, sia assolta dall'acquirente finale solo al momento dell'estrazione dei beni, con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge).

La principale funzione dei depositi Iva è sostanzialmente quella di "congelare" l'applicazione dell'imposta per tutte le operazioni aventi ad oggetto i beni ivi introdotti, per tutto il periodo in cui gli stessi rimangono giacenti all'interno del deposito. Fino a tale momento, infatti, l'imposta rimane "sospesa" a condizione che i beni, pur subendo trasferimenti e prestazioni di servizi, continuino a rimanere custoditi all'interno del deposito.

L'agevolazione connessa all'utilizzo dei depositi Iva compete a condizione che i beni siano materialmente introdotti nel deposito, ovvero in altri spazi ben delimitati, autorizzati dall'autorità competente.

La disciplina Iva di riferimento è l'art. 50-bis DPR 633/72 che disciplina le modalità d'ingresso e di fuoriuscita dei beni dal deposito. La tabella sottostante schematizza le modalità operative di estrazione dei beni in relazione alle diverse fattispecie:

Beni oggetto di precedente acquisto intracomunitario	Estrazione avviene attraverso l'integrazione della fattura estera di acquisto che deve essere distintamente annotata nel registro delle vendite e degli acquisti (solo rilevanza contabile)
Beni precedentemente immessi in libera pratica	L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione con l'emissione di autofattura e previa presentazione di idonea garanzia, commisurata all'imposta se non ha i requisiti di affidabilità. In presenza dei suddetti requisiti chi estrae i beni dal deposito iva deve consegnare al depositario una sostitutiva di atto notorio.
Tutti gli altri casi	L'imposta è dovuta dal soggetto che procede all'estrazione, con divieto di compensazione, ed è versata in nome e per conto di tale soggetto dal gestore del deposito entro il giorno 16 del mese successivo a quello dell'estrazione

Il contratto di consignment stock (o Call-off stock) è basato sul trasferimento dei beni del fornitore presso un deposito del cliente il quale, in base alle proprie esigenze, ha la facoltà di effettuare prelievi in qualsiasi momento. Il diritto di proprietà resta “congelato” in capo al fornitore e si trasferisce al cliente soltanto nel momento in cui questi effettua il prelievo.

Da un punto di vista contrattuale è una tipologia atipica per la nostra disciplina nazionale, riconducibile, in parte, al contratto estimatorio ex. artt. 1556-1558 c.c.; analogamente con quest'ultimo anche con il consignment stock il venditore può benissimo restituire la merce invenduta senza sostenere, così, alcun rischio. In sostanza può essere definito come un contratto commerciale i cui effetti reali vengono differiti ad un momento successivo a quello di stipula.

Da un punto di vista Iva il presupposto impositivo sorge in capo al fornitore soltanto nel momento in cui il cliente preleva i beni dal proprio deposito.

*Esistono Stati membri che richiedono ai fornitori non residenti di aprire una partita iva al proprio interno, considerando l'operazione di trasferimento di beni quale **operazione assimilata ad una cessione comunitaria**. Altri Stati non la richiedono e considerano realizzata l'operazione intra-unionale al momento del prelievo dei beni dal deposito.*

*Per ovviare alle difformità tra le normative dei vari Stati, le nuove regole previste dal Regolamento (UE) 2018/1909 stabiliscono che a **decorrere dal 1° gennaio 2020, similmente a quanto già avviene in Italia** il regime di call-off stock dia luogo ad **un'unica cessione nello Stato membro di partenza e ad un acquisto intra-unionale nello Stato membro in cui è situato lo stock**. In questo modo non sarà più indispensabile per i fornitori, dover verificare, se sia necessario nello Stato membro in cui ha collocato beni in regime di call-off stock, doversi identificare.*

CASO 32

Una società tedesca vorrebbe aprire un deposito in Italia. La società tedesca venderebbe la merce ad una società italiana. La merce verrebbe trasferita dalla Germania al deposito in Italia e poi dal deposito al cliente finale italiano. La società tedesca che obblighi avrebbe? La successiva cessione di beni sarebbe senza Iva?

L'operazione prospettata potrebbe riferirsi a due differenti fattispecie:

1. Introduzione dei beni in un deposito iva

I depositi Iva sono luoghi fisici situati nel territorio dello Stato italiano all'interno dei quali la merce viene introdotta, staziona, e poi viene estratta.

Dal punto di vista fiscale, i depositi Iva, consentono che, per determinate operazioni, l'Iva, ove dovuta, sia assolta dall'acquirente finale solo al momento dell'estrazione dei beni, con il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. reverse charge).

L'introduzione dei beni in deposito costituisce, insieme all'estrazione dei beni dal deposito, l'operazione più delicata sia per il depositario che per il depositante, in quanto dà inizio al regime di sospensione dell'imposta sul valore aggiunto.

In particolare l'art. 50-bis co. 4 lett. a) DL 331/93 disciplina gli acquisti intracomunitari di beni eseguiti mediante introduzione nel deposito IVA.

Tale fattispecie comprende le seguenti operazioni:

1. acquisti a titolo oneroso di beni eseguiti da un soggetto passivo italiano di beni provenienti da altro Paese comunitario;

2. introduzione di beni in Italia da parte di un soggetto passivo comunitario (tale operazione è infatti considerata un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 38, co. 3, del D.L. n. 331/93, con obbligo di nomina di un rappresentante fiscale).

La prima ipotesi fa riferimento ad operazioni di introduzione di beni comunitari posta in essere da un operatore italiano. In questo caso, egli integra la fattura di acquisto senza applicare l'imposta, facendo riferimento all'art. 50-bis.

Tale fattura viene quindi annotata nel registro acquisti come “operazione non soggetta ex art. 50-bis D.L. 331/93”.

La merce proveniente da un altro Paese comunitario, a questo punto, viene introdotta nel deposito Iva, corredata della fattura di vendita o da idonea documentazione recante i dati per l’annotazione sul registro di carico da parte del depositario.

Nel secondo caso, riconducibile alla fattispecie esposta nel quesito, valgono le stesse regole appena descritte, precisando che l’operatore comunitario (nel nostro caso tedesco) deve innanzitutto nominare un rappresentante fiscale nel nostro Paese, che potrebbe essere il depositario stesso, quale rappresentante fiscale “leggero”.

La particolare figura di rappresentante fiscale cosiddetto “leggero”, previsto dall’art. 44 co. 3 DL 331/93, può essere nominato da un operatore non stabilito che effettua in Italia esclusivamente operazioni attive e passive non imponibili, non soggette o comunque senza obbligo di pagamento dell’imposta. In questi casi il rappresentante è tenuto solo ad emettere le fatture per le operazioni effettuate e a presentare i modelli Intrastat, restando quindi escluso dagli obblighi riguardanti la registrazione e la presentazione della dichiarazione annuale Iva. Tale semplificazione viene meno con l’effettuazione della prima operazione attiva o passiva che comporta il pagamento dell’imposta o il relativo recupero. Conseguentemente, a partire da tale momento, fermo restando la situazione pregressa, sorgono in capo al rappresentante tutti gli obblighi derivanti dalla normativa del tributo: fatturazione, registrazione, dichiarazione (Circolare ministeriale n. 13 del 23 febbraio 1994)

Dal tenore letterale del quesito par di capire che il soggetto tedesco effettuerà una operazione di vendita sul territorio italiano e pertanto la nomina del rappresentante leggero risulta inapplicabile per le motivazioni precedentemente illustrate. Pertanto nella fattispecie da voi prospettata, il soggetto tedesco dovrà nominare un rappresentante fiscale c.d. “pesante” ovvero, essendo stabilito in un Paese comunitario, potrà anche identificarsi direttamente (art. 35-ter del D.P.R. n. 633 del 1972) e quindi provvedere ad assolvere l’imposta con le modalità ora illustrate.

Le operazioni sopra descritte possono essere così di seguito schematizzate:

1. Integrazione fattura di acquisto senza applicazione dell'iva ai sensi dell'art. 50-bis co. 4 lett. a) DL 331/93;

2. Registrazione della fattura nel registro acquisti e vendite;

3. Compilazione del Modello Intra-2;

4. Il depositario della merce compila l'apposito registro di carico e scarico ai sensi dell'art. 50-bis co. 3 DL 331/93.

In questa fattispecie il soggetto passivo comunitario che procede all'estrazione aveva, al momento dell'introduzione dei beni nel deposito, effettuato un acquisto intracomunitario e aveva già provveduto alla registrazione della fattura d'acquisto sia nel registro delle vendite che nel registro degli acquisti indicando sugli stessi in luogo dell'imposta il riferimento all'art. 50 bis del D.L. n. 331/1993.

Questo soggetto nel momento in cui procederà all'estrazione dovrà pertanto:

-
- **effettuare l'integrazione della fattura originaria estera (con l'indicazione dei servizi eventualmente resi) e dell'imposta;**
 - **dovrà annotare la variazione in aumento dell'imposta ovvero, in caso di prestazioni di servizi eseguite all'interno del deposito, dell'imponibile e dell'imposta relativa nel registro delle vendite (ex art. 23 del D.P.R. n. 633/1972) entro 15 giorni dall'estrazione e con riferimento alla relativa data. La variazione deve essere annotata nel registro degli acquisti (ex art. 25 del D.P.R. n. 633/1972) entro il mese successivo a quello di estrazione.**
-

Successivamente gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta dovranno essere adempiuti dal cessionario residente tramite il meccanismo del "*reverse charge*".

2) Apertura di un deposito merci

Nella presente fattispecie si tratterebbe dell'introduzione di beni in Italia da parte di un soggetto passivo comunitario. Tale operazione è infatti considerata un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 38, co. 3, del D.L. n. 331/93, con obbligo di nomina di

un rappresentante fiscale. Il soggetto tedesco tramite il rappresentante fiscale effettuerà un acquisto intracomunitario. Successivamente gli obblighi relativi all'applicazione dell'imposta dovranno essere adempiuti dal cessionario residente tramite il meccanismo del "reverse charge".

CASO 33

Importiamo dalla Cina dei gazebo per esterno che stoccheremo in Italia in un deposito Iva. Successivamente preleveremo tali gazebo per consegna e vendita a cliente svizzero. Quale documentazione dobbiamo presentare alla dogana svizzera e al cliente finale, quale articolo IVA dobbiamo applicare?

L'art. 50-bis, co. 4 lett. g) DL 331/93 disciplina le cessioni di beni estratti da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dal territorio della Comunità Europea.

Le suddette cessioni all'estero, di beni estratti dal deposito Iva, non sono soggette ad imposta; in tal caso, pertanto, non deve essere emessa alcuna autofattura, bensì una fattura senza applicazione dell'imposta.

Vi sono comunque alcuni adempimenti formali da rispettare, che sono differenti a seconda che i beni siano inviati in uno stato comunitario oppure in uno stato extracomunitario.

Nella fattispecie descritta nel quesito si tratta di beni inviati in Svizzera, e dunque in un Paese extracomunitario, pertanto in tale ipotesi, la vostra società pone in essere un'operazione di esportazione diretta non imponibile ai sensi dell'art. 8 lett. a) del D.P.R. 633/72.

I beni verranno estratti dal deposito sulla base della dichiarazione doganale di esportazione. Pertanto dovrà essere presentata in dogana la fattura di cessione emessa ai sensi dell'art. 8 lett. a) del DPR 633/72 ai fini dell'espletamento delle pratiche necessarie per l'esportazione.

CASO 34

Nel caso in cui dei beni Extra Ue vengano immessi in regime di deposito doganale in Italia e poi vengano ceduti a soggetti italiani o comunitari, come ci dobbiamo comportare?

Il deposito doganale, costituisce un regime doganale sospensivo in quanto consente, a fronte di apposita autorizzazione da parte dell'Autorità doganale, di sospendere il pagamento dei diritti gravanti sulle merci depositate in attesa dell'attribuzione della destinazione finale (circolare dell'Agenzia delle Dogane 28 aprile 2006, n.16).

I beni che, al momento della cessione, siano vincolati al regime del deposito doganale assumono la posizione doganale di merce allo "stato estero", siccome è solo con l'immissione in libera pratica che alla merce di origine extracomunitaria viene attribuito lo status di merce comunitaria.

Nella disciplina IVA italiana, l'art. 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 non considera territorialmente rilevanti le cessioni di beni mobili allo "stato estero", tra cui quelli situati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (es. deposito doganale). Per tali cessioni permane l'obbligo di fatturazione ai sensi dell'art. 21, comma 6, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972 e le stesse assumono rilevanza ai fini IVA, sia pure come operazioni "non soggette".

Ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/72 sono invece assoggettati ad Iva le cessioni di beni immobili, beni mobili nazionali, quelli comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione esistenti nel territorio dello Stato.

CASO 35

La nostra società vorrebbe intensificare i rapporti commerciali con un nuovo cliente UE il quale ha necessità di avere presso il proprio stabilimento un approvvigionamento continuo della nostra merce. E' nostra intenzione stipulare un "contratto di consignment stock". Quali adempimenti IVA e INTRA devono essere rispettati?

Accade spesso che le aziende, al fine di consentire ai propri clienti comunitari di avere un approvvigionamento continuo delle materie, stipulino dei contratti di consignment stock.

In pratica i beni o le materie prime vengono inviati e resi a disposizione presso un deposito ad uso esclusivo del cliente, il quale può prelevare i beni al bisogno, ed il diritto di proprietà sui beni si trasferisce in capo al cliente solo nel momento del prelievo da parte dello stesso.

Il contratto di consignment stock è riconducibile in parte al contratto estimatorio. In ambito civilistico italiano, il contratto estimatorio è disciplinato dall'art. 1556 del Codice civile:

“Con il contratto estimatorio una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito”.

L'art.6, comma 2, lettera d) del D.P.R. n.633/1972 stabilisce che per le cessioni di beni inerenti a contratti estimatori, l'operazione si considera effettuata all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

L'art.39, comma 1, terzo periodo del D.L. n.331/1993, in vigore dal 1° gennaio 2013, stabilisce:

“Parimenti nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi o del prelievo da parte del ricevente ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dal ricevimento”.

Sia la normativa IVA nazionale, art. 6 co. 2 DPR 633/72, che quella comunitaria, art. 39, co.1 DL 331/93, prevedono, pertanto, il limite di un anno entro il quale la merce può essere acquistata dal cessionario UE (tramite prelievo), oppure restituita all'impresa italiana.

In ambito internazionale, come specificato, un contratto pressoché equivalente al contratto estimatorio è il contratto di consignment stock o call-off stock..

Si evidenzia che nel contratto di consignment stock, l'invio dei beni deve avvenire presso un deposito del futuro acquirente comunitario. E' importante evidenziare che prima di porre in essere l'operazione, l'impresa italiana deve verificare se la normativa del Paese della controparte con la quale viene stipulato il consignment stock obbliga il fornitore italiano ad aprirsi una partita IVA in loco, tramite rappresentante fiscale oppure identificazione diretta.

Novità dal 01.01.2020

Per ovviare alle difformità tra le normative dei vari Stati, le nuove regole previste dal Regolamento (UE) 2018/1909 stabiliscono che a decorrere dal 1° gennaio 2020, similmente a quanto già avviene in Italia che il regime di call-off stock (o consignment stock) dia luogo ad un'unica cessione nello Stato membro di partenza e ad un acquisto intra-unionale nello Stato membro in cui è situato lo stock. In questo modo non sarà più indispensabile per i fornitori, dover verificare, se sia necessario nello Stato membro in cui ha collocato beni in regime di call-off stock (o consignment stock), doversi identificare.

Alla luce di quanto sopra, assume innanzitutto rilevanza la formalizzazione fra le parti (fornitore italiano e cliente comunitario) del contratto estimatorio.

Dal punto di vista IVA, gli obblighi in capo all'impresa italiana al momento dell'invio della merce sono i seguenti:

-
- **emissione del documento di trasporto con la relativa causale di consignment stock;**
-

- **annotazione dell'uscita della merce su un apposito registro da tenere ai sensi dell'art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993.**

Qualora si perfezioni la vendita, è necessario che il cliente comunitario formalizzi la volontà di acquistare la merce per iscritto, con la conseguenza che il cedente italiano deve:

- **emettere la fattura “non imponibile art. 41, comma 1, lettera a), D.L. n.331/1993”;**
- **compilare il Mod. INTRA-1-bis con riferimento alla data di registrazione delle fatture;**
- **scaricare il registro di cui all'art. 50, comma 5, D.L. n.331/1993.**

CASO 36

Dobbiamo inviare dei beni in “consignment stock” ad un cliente americano. Quali adempimenti dobbiamo rispettare?

Accade spesso che le aziende, al fine di consentire ai propri clienti extracomunitari, di avere un approvvigionamento continuo delle materie prime, stipulano dei contratti di consignment stock.

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 5 maggio 2005, n. 58/E ha esaminato questa tipologia di operazione in ambito Extra-UE.

Nel dettaglio, con la suddetta Risoluzione l'Agenzia delle Entrate ha risposto a uno specifico quesito in cui è stato chiesto se è possibile considerare l'operazione di consignment stock come una cessione all'esportazione di cui all'art. 8, comma 1, lettera a) del D.P.R. n.633/1972, con la conseguente costituzione del “plafond” in capo all'esportatore abituale. L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che nella fattispecie in cui l'operatore nazionale invia merci verso un proprio deposito (ad es. di consegna) situato in un paese terzo per la successiva rivendita non si verifica alcuna cessione a

titolo oneroso e la rivendita effettuata nel paese terzo non rileverà agli effetti dell'Iva ai sensi dell'articolo 7-bis DPR 633/72. Pertanto per considerare l'operazione di consignment stock come una cessione all'esportazione la merce deve essere inviata presso il magazzino del cliente o presso un deposito gestito da terzi con accesso esclusivo da parte dell'acquirente.

Successivamente con la risoluzione n. 94/E/2013, è stato parzialmente modificato il precedente orientamento contenuto nella Risoluzione 58/E/2005. Nella più recente risoluzione è stato espresso l'orientamento secondo cui una società nazionale che invia beni all'estero, in regime di franco valuta, preso i locali di una società controllata con l'impegno contrattuale vincolante assunto sin dall'origine con un cliente terzo del trasferimento successivo della proprietà dei beni, può configurare una cessione all'esportazione non imponibile e con la possibilità per l'esportatore abituale di incrementare il plafond disponibile. Le merci, ancorché stoccate in un deposito di proprietà del cedente italiano o di cui quest'ultimo ne abbia la disponibilità in virtù di un contratto di locazione appositamente stipulato, appaiono vincolate, sin dall'inizio, all'esclusivo trasferimento in proprietà del cliente estero in relazione alle sue esigenze di approvvigionamento. Nel presupposto, quindi, che il fornitore nazionale è obbligato a vendere i beni al cliente estero, è stato precisato che, con il prelievo dal deposito per la consegna al cliente estero, si dà esecuzione alla compravendita e si realizzano i presupposti per inquadrare l'operazione come cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972.

Premesso quanto, venendo al quesito e più specificatamente agli adempimenti da rispettare nel contratto di consignment stock, l'invio in un Paese extracomunitario della merce costituisce un'esportazione franco valuta rilevante ai soli fini doganali, non ai fini IVA in quanto all'atto dell'invio dei beni non avviene il trasferimento della proprietà dei beni.

L'esportazione delle merci spedite deve risultare dall'emissione della relativa bolletta doganale corredata da una fattura pro-forma o lista valorizzata emessa dall'impresa italiana sulla base del corrispettivo pattuito con il cliente extra-UE qualora avvenga il prelievo della merce; sulla pro-forma (o lista valorizzata) occorre evidenziare che trattasi di operazione di consignment stock.

All'atto del prelievo, l'acquirente comunica per iscritto al fornitore italiano la quantità prelevata, per la quale avviene il passaggio di proprietà.

Il collegamento tra i beni inviati all'estero in forza del contratto di consignment stock e quelli ceduti per effetto del prelievo da parte del cliente extra-UE, deve risultare da annotazione in un apposito registro e dall'indicazione nella fattura di vendita emessa all'atto del prelievo, della corrispondente annotazione del registro.

Il fornitore italiano emette, pertanto la fattura in relazione ai beni prelevati, non imponibile ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n.633/1972, contenente, tra le altre, le indicazioni relative all'ordine, alla bolletta doganale e alla fattura pro-forma (o lista valorizzata).

CASO 37

Abbiamo con un nostro fornitore UE un contratto di consignment stock. Per nostre esigenze interne dovremmo posticipare l'acquisto dei beni oltre il limite temporale di un anno. Come potremmo ovviare a questo problema?

Per ovviare al limite temporale di un anno dalla consegna previsto per i beni oggetto di contratto di consignment stock, una possibile soluzione potrebbe essere quella di utilizzare il deposito Iva del destinatario. Si tratta di casi in cui il destinatario per proprie esigenze di disponibilità immediata custodisce in un suo deposito beni a lui esclusivamente destinati.

Per tali beni provenienti da altri Stati comunitari in dipendenza di contratti di consignment stock e custoditi nel deposito Iva, si osserva che il momento di effettuazione dell'acquisto intracomunitario si perfeziona, a differenza di quanto avviene per i beni oggetto di altre tipologie di contratti, solo all'atto della loro estrazione.

Il contratto di consignment stock con utilizzo del deposito Iva presenta inoltre le seguenti caratteristiche:

-
- **i beni introdotti nel deposito Iva restano di proprietà del fornitore estero fino al momento del prelievo degli stessi da parte del cessionario anche se il predetto fornitore ne perde, comunque, la disponibilità materiale;**
-

- **il cessionario dei beni deve essere “esclusivamente” il gestore del deposito il quale li acquista per esigenze della propria impresa e non per una successiva commercializzazione;**
- **il rischio di perdita dei beni durante la giacenza in deposito è a carico del fornitore e il prezzo degli stessi si determina all’atto del prelievo.**

Poiché l’atto di estrazione coincide con il momento di effettuazione dell’acquisto intracomunitario, l’operatore nazionale è tenuto ad integrare la fattura emessa nei suoi confronti dal soggetto identificato in altro Stato membro e ad annotarla secondo le modalità ed i termini previsti dagli artt. 46 e seguenti del D.L. n. 331 del 1993, provvedendo anche alla compilazione del Mod. INTRA- 2bis.

L’arrivo dei beni in Italia non necessita dell’annotazione nel registro di cui all’art. 50, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993, in quanto è sufficiente l’annotazione nei registri del deposito.

Per poter gestire direttamente un deposito Iva bisogna utilizzare la seguente procedura:

- 1. deve essere richiesta l'autorizzazione dall'impresa alla Direzione Regionale delle Entrate;**
- 2. Il depositario-cessionario, al momento della ricezione della merce, deve provvedere, introducendo i beni in deposito Iva, ad annotare sul registro di deposito (artt. 50 e 50-bis del D.L. n. 331/93 e dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/72) l'arrivo dei beni con indicazione degli elementi necessari per la loro identificazione e per l'individuazione del cedente comunitario, senza l'immediata indicazione nei mod. Intra 2**
- 3. all' atto dell'estrazione periodica si realizza in capo al depositario l'acquisto intracomunitario: l'acquirente/depositario comunica al fornitore/depositante la qualità e quantità dei beni prelevati ed integra la fattura emessa dal fornitore per assoggettare ad imposta l'acquisto intracomunitario;**
- 4. l'acquirente/depositario compila il modello Intra 2 degli acquisti sia ai fini fiscali che statistici con riferimento al mese in cui integra e registra la fattura estera.**

CAPITOLO SESTO

LE TRIANGOLAZIONI IVA E LE OPERAZIONI A CATENA

Per operazione triangolare (o triangolazione) si intende un'operazione nella quale contemporaneamente:

- ✓ *intervengono tre operatori economici situati in più Stati;*
- ✓ *i beni sono oggetto di due distinti contratti di cessione;*
- ✓ *si realizza un unico movimento di beni.*

I tre operatori economici che intervengono in una triangolazione si possono definire:

- 1) *primo cedente: fornitore materiale dei beni, che cede gli stessi al promotore della triangolazione;*
- 2) *promotore della triangolazione o cessionario: colui che genera la triangolazione che effettua due operazioni una di acquisto ed una di vendita;*
- 3) *destinatario finale della merce: è colui che riceve materialmente i beni provenienti dal cedente e che ha acquistato dal promotore della triangolazione.*

L'elemento chiave per la definizione del tipo di triangolazione eseguita è il paese di residenza degli operatori che intervengono alla transazione. Possiamo avere tre diverse situazioni:

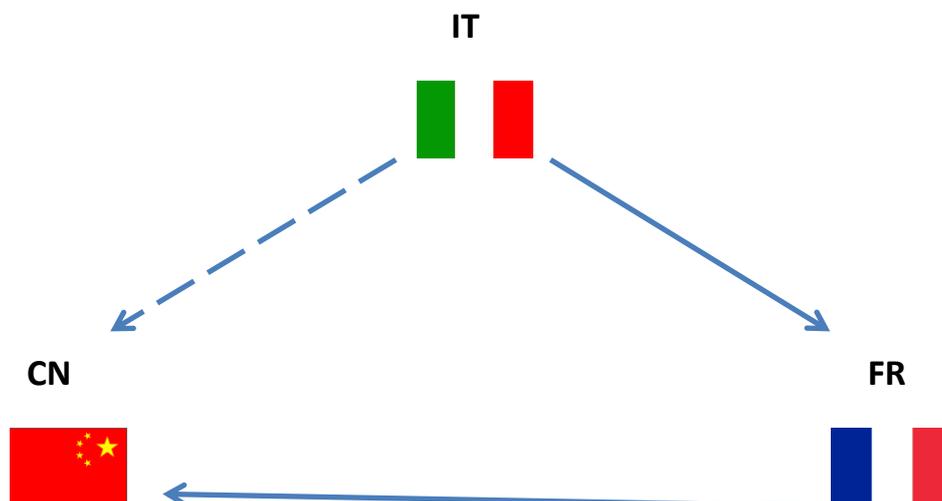
- 1) *Tre operatori economici che appartengono a tre diversi paesi UE: l'operazione realizzata è definita triangolazione comunitaria (art. 40 c.2 DL 331/93);*
- 2) *Due operatori economici residenti in Italia ed uno in un Paese membro diverso: l'operazione realizzata è definita triangolazione nazionale o interna (art. 58 c.1 DL 331/93);*
- 3) *Uno degli operatori economici è residente in un paese Extra-Ue: l'operazione è definita triangolazione Extra-Ue.*

Le operazioni quadrangolari sono le c.d. "transazioni a catena" a cui partecipano operatori in numero superiore a tre e dislocati in più Stati.

Tali tipologie di operazioni non possono godere delle semplificazioni previste per le operazioni triangolari, ma è necessario ricondurle ad un'operazione triangolare tramite la nomina di almeno un rappresentante fiscale nello Stato membro di partenza o di arrivo dei beni.

CASO 38

La nostra società vende ad un cliente francese e, su incarico di quest'ultimo, invia i beni direttamente in Cina. I beni viaggiano dall'Italia alla Cina. Come viene inquadrata questa operazione ai fini IVA?



L'ipotesi prospettata nel quesito è riconducibile ad una triangolazione Extra-Ue: cedente italiano che vende ad un operatore della comunità europea, promotore della triangolazione. Il destinatario finale della merce è un operatore Extra-Ue.

Le operazioni triangolari possono essere caratterizzate anche dall'intervento di soggetti residenti fuori dalla UE. Queste operazioni a differenza delle triangolazioni interne e comunitarie non sono state espressamente previste dalla normativa comunitaria e, pertanto, ai fini della loro disciplina, occorre far riferimento ai principi generali dell'IVA.

Ai sensi della circolare n. 13 del 23.02.1994 l'operazione prospettata dal quesito è una cessione all'esportazione non imponibile ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera a) del DPR n.633 del 1972, se l'operatore italiano cura il trasporto o la spedizione fuori dal territorio comunitario ed anche le operazioni doganali di esportazione.

Qualora invece la merce sia consegnata in Italia all'operatore comunitario e quest'ultimo cura l'esportazione nel Paese Extra Ue entro 90 giorni dalla consegna, l'operatore italiano effettua una cessione non imponibile ai sensi dell'art. 8 comma 1, lett. b).

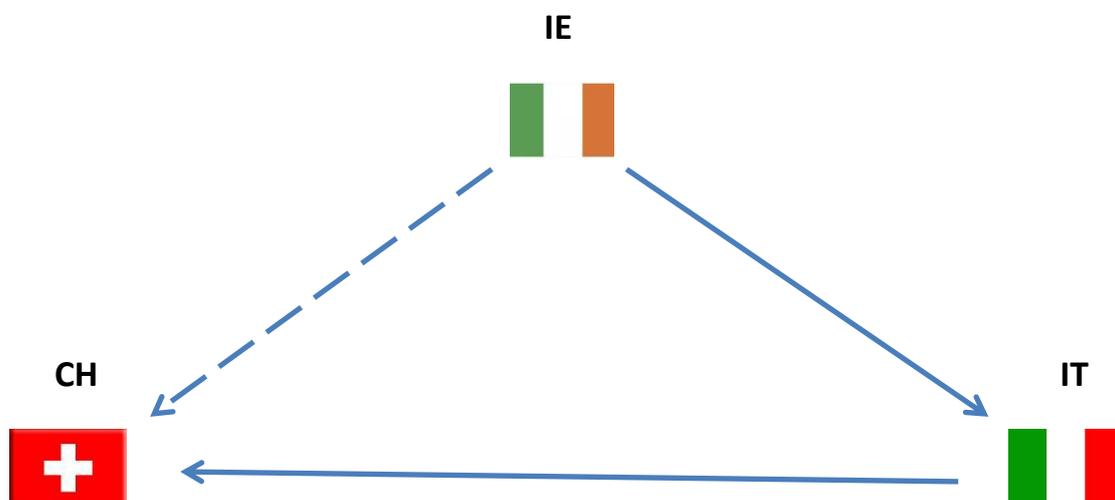
Infine se l'esportazione è curata direttamente dall'operatore Extra Ue, al quale viene consegnata la merce in Italia, l'operatore italiano deve assoggettare ad IVA la fattura nei

confronti dell'operatore comunitario, mancando i requisiti previsti dall'art. 8 comma 1 lett. a) e b).

Trattandosi di un'esportazione nei casi sopracitati l'operatore italiano non dovrà compilare il modello Intrastat per la cessione all'operatore comunitario.

CASO 39

La nostra società acquista da un fornitore irlandese e vende ad un cliente svizzero. Il fornitore irlandese consegna direttamente i beni al cliente svizzero. Nella fattispecie come ci dobbiamo comportare?



La vostra società pone in essere una triangolazione Extra Ue in cui svolge il ruolo di promotrice della triangolazione.

I rapporti che vengono ad instaurarsi sono i seguenti: transazione economica tra il fornitore irlandese che vende alla vostra società che a sua volta cede i suddetti beni al cliente svizzero.

La vostra società non effettua un acquisto intracomunitario in quanto la merce non ha come destinazione finale uno Stato membro e non effettua un'esportazione perché la medesima viene eseguita nello Stato membro di residenza del fornitore irlandese.

In relazione a quanto detto emetterete una fattura di vendita nei confronti del soggetto svizzero e riceverete una fattura di acquisto dal fornitore irlandese.

La vostra società non entra in alcun modo in possesso dei beni che saranno consegnati al soggetto svizzero direttamente dal fornitore irlandese.

Quindi sia l'acquisto dal fornitore irlandese che la cessione al cliente svizzero costituiscono operazioni prive del requisito di territorialità ai fini IVA in Italia.

La vostra società pertanto dovrà emettere una fattura di vendita al cliente svizzero senza applicazione dell'IVA ai sensi dell'art. 7-bis D.P.R. 633/1972 (anche se la circolare n. 37/E del 29 luglio 2011, seppure trattando un caso specifico relativo ad un servizio di trasporto di beni in esportazione, equipara la vendita ad una cessione all'esportazione di cui all'art. 8 DPR 633/1972, "in quanto il concetto di esportazione assume rilevanza non più con riferimento al territorio dello stato ma con riferimento al territorio comunitario"), e riceverà la fattura di acquisto dal fornitore irlandese.

In relazione al suddetto documento ricevuto, la registrazione sarà necessaria solo in contabilità generale e non sarà compilato il modello Intrastat in quanto come sopra specificato non è stato effettuato un acquisto intracomunitario.

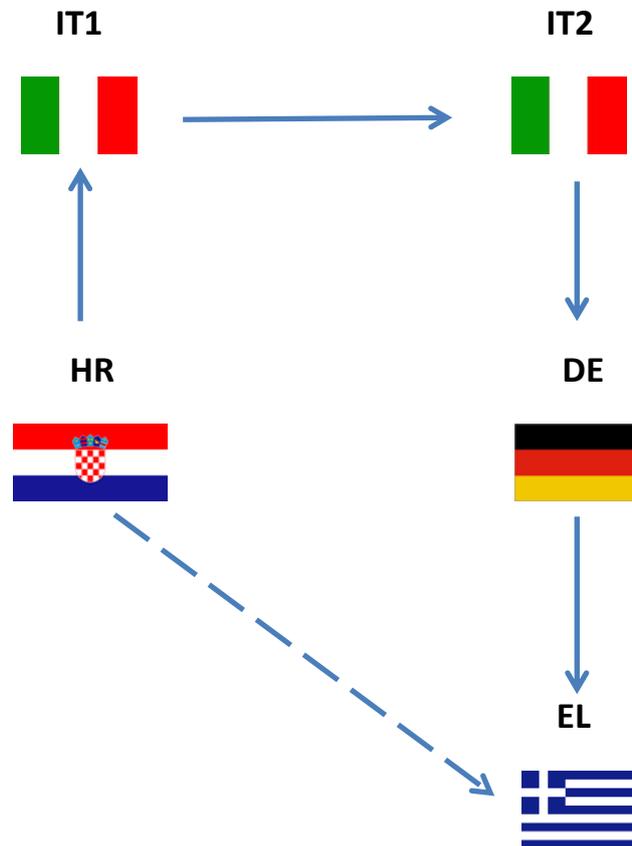
Quindi la fattura emessa senza l'applicazione dell'Iva ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/1972 dovrà essere registrata normalmente nel registro IVA vendite.

Per quanto attiene ai documenti necessari all'esportazione, dovrete emettere la vostra fattura nei confronti del cessionario svizzero, esclusa Iva ai sensi dell'art. 7-bis DPR 633/1972, e dovrete inviarla al vettore del vostro fornitore irlandese che si occuperà del disbrigo delle pratiche doganali. Quindi la vostra fattura dovrà viaggiare con la merce, in quanto necessaria per la dichiarazione del valore della stessa in dogana.

La suddetta triangolazione non comporta la rideterminazione della detraibilità dell'Iva mediante la determinazione del pro-rata in quanto la sopracitata operazione rientra nelle operazioni non soggette ad Iva ai sensi dell'art 7-bis D.P.R. 633/1972 e non tra le operazioni esenti.

CASO 40

Croazia fattura ad Italia 1-Italia 1 fattura ad Italia 2-Italia 2 fattura a Germania-Germania fattura a Grecia. Il trasporto della merce avviene con CMR da Croazia con destinazione Germania e destinatario Grecia quindi dalla Croazia va direttamente in Grecia. Come si configura questa operazione?



Le operazioni elencate nel quesito sono riconducibili alle cosiddette “transazioni a catena”, a cui partecipano più di tre operatori dislocati in più Stati comunitari.

Occorre innanzitutto specificare che tale operazione non è disciplinata dalla normativa relativa all’Iva comunitaria, che regola solo le operazioni triangolari.

Per tale motivo è necessario ricondurre le operazioni in cui partecipano più di tre operatori ad operazioni triangolari tramite la nomina di almeno un rappresentante fiscale, come chiarito dal ministero con circolare 145/1998.

Il documento di prassi citato ha specificato che le vendite a catena, con partecipazione di più di tre soggetti, devono essere per forza limitate a tre soggetti, ribadendo che la

problematica riguardante tali operazioni ha formato oggetto di esame in ambito comunitario ma, a differenza di quanto avvenuto per le operazioni triangolari, non ha trovato soluzione per una serie di motivazioni legate, da un lato, alla territorialità dell'imposta sul valore aggiunto alla luce della VI direttiva, dall'altro alle difficoltà di controllo o alla legittimità della compilazione degli elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie da parte di tutti i soggetti partecipanti alle transazioni economiche .

Nel quesito proposto intervengono cinque soggetti comunitari fra i quali intercorrono operazioni di cessione e acquisto.

L'operazione effettuata può essere schematizzata nel seguente modo:

1) Croazia (HR) vende ad ITA1 (no movimentazione di merce): ITA1 non effettua un acquisto intracomunitario, in quanto non si verifica uno dei requisiti essenziali, costituito dal materiale arrivo dei beni in Italia. Pertanto l'operazione deve essere considerata quale operazione esclusa dal campo applicativo dell'IVA, per carenza del presupposto della territorialità, ai sensi dell'art. 7-bis D.P.R.633/72. L'operazione non può nemmeno rientrare nella "triangolare comunitaria", atteso che ITA1 non è legittimato a designare quale debitore d'imposta l'acquirente finale greco, non assumendo nei confronti di quest'ultimo la veste di fornitore.

2) ITA1 vende ad ITA2 (no movimentazione di merce): l'operazione è irrilevante ai fini dell'imposta nazionale, in quanto i beni, all'atto della cessione, non sono fisicamente presenti sul territorio dello Stato (art. 7-bis D.P.R. 633/72). Non può trovare applicazione neppure il regime di non imponibilità previsto dall'art. 58 co.1 DL 331/93, conseguentemente l'operazione deve essere assoggettata a tutti gli obblighi impositivi in Croazia.

3) ITA2 vende a DE (no movimentazione di merce): in relazione a quanto già illustrato l'operazione non costituisce una cessione intracomunitaria di beni, ai sensi dell'art. 41 DL n.331/93, e non è imponibile in Italia per mancanza del requisito della territorialità.

4) DE vende a Grecia (la merce dalla Croazia su incarico di DE viene inviata direttamente in Grecia): L'operazione non può costituire una cessione intracomunitaria e assume rilevanza ai fini dell'imposta dovuta in Grecia.

In relazione alla qualificazione giuridica della suddetta operazione, la procedura più idonea da seguire sarebbe stata la seguente:

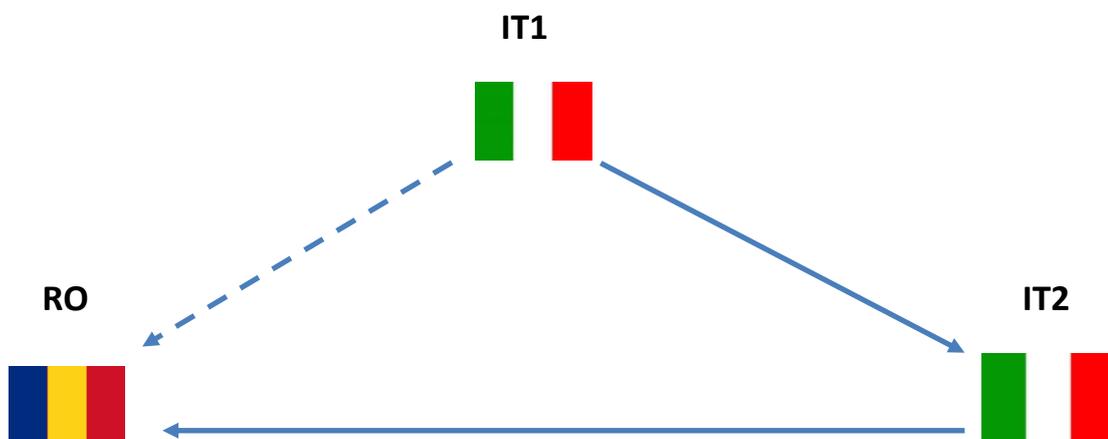
La nomina di un rappresentante fiscale da parte di ITA 1 in Croazia, al fine di configurare una operazione interna tra Croazia e rappresentante fiscale ITA 1. Nella fattispecie in cui la merce fosse stata consegnata direttamente al cliente finale greco si sarebbe configurata un'operazione triangolare comunitaria, in quanto il rappresentante fiscale di ITA 1 avrebbe posto in essere una cessione intracomunitaria nei confronti di ITA 2 e su incarico di quest'ultimo avrebbe consegnato i beni direttamente al cliente finale greco.

Essendo intervenuto un ulteriore soggetto comunitario, nella fattispecie tedesco, la suddetta ipotesi non è configurabile. Nella fattispecie sarebbe stato opportuno nominare quindi anche un rappresentante fiscale del soggetto tedesco in Grecia.

Per quanto attiene agli elenchi Intrastat, nella vostra ipotesi prospettata e nella soluzione da noi indicata, ITA1 non presenterà listing in Italia in quanto la merce non transita nel territorio italiano.

CASO 41

ITA1 riceve fatture da ITA2 non imponibile art. 58 DL 331/93, ma il trasporto viene effettuato dal trasportatore rumeno incaricato dal nostro cliente rumeno il quale successivamente riaddebita al mio cliente ITA1 la spesa del trasporto. Il trasporto in questo caso è sostenuto da ITA1 ma è curato e gestito dal cliente rumeno che lo riaddebita. E' corretto ricevere da ITA2 la fattura come non imponibile art.58 DL 331/93?



L'art. 58 del DL 331/93 estende il regime delle "esportazioni triangolari," previsto dalla normativa italiana con l'art. 8, co. 1 lett. a) del DPR 633/72 alla fattispecie in cui un operatore italiano (primo cedente) cede ad un altro operatore italiano (cessionario o promotore della triangolazione) beni destinati ad essere rivenduti ad un terzo operatore identificato nella UE (destinatario finale della merce).

Tali beni analogamente a quanto previsto dal sopracitato art. 8, secondo il suddetto articolo, devono essere trasportati o spediti in altro Stato membro "a cura e nome del cedente" anche per incarico del proprio cessionario. Se si verifica questa ipotesi la vendita tra il primo cedente e il promotore della triangolazione è considerata una cessione interna "non imponibile" ai sensi dell'art. 58 DL 331/93.

Ai fini della non imponibilità della cessione dei beni al cedente residente è necessario che il trasporto dei beni sia effettuato direttamente verso l'estero dal fornitore residente all'acquirente Ue, senza che i beni transitino materialmente al cedente residente.

Per l'Amministrazione finanziaria, infatti il legislatore avrebbe posto nella norma alcune condizioni per evitare abusi con possibili attività evasive: per consentire che una cessione interna fra due operatori nazionali possa beneficiare della non imponibilità non sarebbe consentito che i beni possano essere consegnati materialmente dal primo cedente al cessionario, in quanto quest'ultimo ne acquisirebbe la disponibilità nel territorio nazionale e quindi potrebbe mutarne la destinazione.

Nel rispetto della suddetta condizione il trasporto può quindi essere effettuato sia a cura del fornitore residente sia a cura dell'acquirente Ue (Rumeno), come nel caso di vendita operata con clausola "franco partenza" e sia a cura di un vettore incaricato dall'acquirente Ue. Il problema in sostanza per quanto concerne il trasporto, riguarderebbe il rapporto tra il ITA1 e ITA2.

Si segnala tuttavia a complemento di quanto detto sul trasporto "in nome e per conto del cedente" che l'orientamento giurisprudenziale prevalente, formatosi negli ultimi anni, attribuisce rilevanza "all'originaria e comune volontà del cedente IT1 e cessionario nazionale ITA2".

In particolare, con la pronuncia n. 4098 del 4 Aprile 2000, i Giudici hanno asserito che l'espressione contenuta nell'art. 58 del D.L 331 /93 deve essere intesa nel senso che l'operazione deve, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, essere voluta come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente in

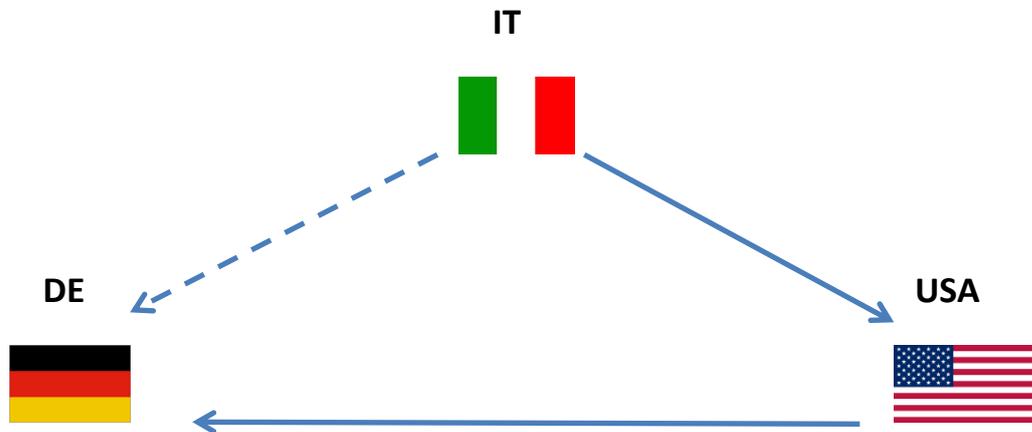
altro Paese membro dell'Unione Europea, nel senso che tale destinazione sia riferibile alla comune volontà degli originari contraenti. Il suddetto concetto è stato sviluppato in altre sentenze successive.

A conferma di quanto sopra si cita la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 14405 del 25 giugno 2014 la quale ha stabilito che per beneficiare della non imponibilità Iva nelle triangolazioni è irrilevante che il trasporto sia stato curato direttamente dal cedente essendo invece necessario che la merce fin dagli accordi contrattuali sia destinata a clienti residenti fuori dal territorio nazionale. Secondo i giudici di legittimità, ai fini della non imponibilità Iva della triangolazione è rilevante la prova che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentanza documentale, sia stata voluta dalle parti come cessione nazionale finalizzata al successivo trasporto estero. L'espressione "a cura del cedente" va intesa quindi come la necessità che la merce esca dal territorio nazionale. Pertanto non è necessario che la spedizione o il trasporto avvenga in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo, essendo essenziale solo che vi sia la prova, il cui onere grava sul contribuente, che l'operazione fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale sia stata voluta come cessione nazionale in vista di un trasporto ad un cessionario stabilito all'estero.

Si segnala tuttavia che l'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n. 35 E del 13 Maggio 2010 non ha tenuto conto delle citate sentenze della Cassazione e continua ad attribuire alle "condizioni di trasporto e non alla "comune volontà degli originari contraenti, la condizione tassativa e vincolante per provare la regolarità di una triangolazione.

CASO 42

Un cliente americano ordina alla nostra società della merce che dovrà essere consegnata direttamente in Germania. Ai fini iva come dobbiamo emettere la fattura al cliente americano?



L'operazione da voi descritta è riconducibile ad una triangolazione impropria con intervento di un soggetto Extra-Ue. Infatti, ai sensi della circolare n. 13 del 23 febbraio 1994, è possibile realizzare operazioni triangolari anche con l'intervento di un operatore extracomunitario.

Nella fattispecie, la vostra società vende ad un cliente americano (soggetto Extra-Ue) beni che saranno consegnati direttamente dall'Italia in Germania, al cliente finale (soggetto Ue) del soggetto americano.

Pertanto la vostra società si trova nella seguente situazione:

- **non effettua una cessione intracomunitaria in quanto il suo cliente americano non è soggetto d'imposta identificato in un altro Stato Ue;**
- **non effettua un'esportazione ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. 633/72 perché la merce è diretta in un altro Stato Ue e non fuori dal territorio comunitario;**
- **effettua una cessione soggetta ad Iva in Italia. Il soggetto americano non potrà recuperare l'Iva pagata, in base all'art. 38-bis2 DPR 633/72, perché disponendo il trasferimento in Germania di beni esistenti nel territorio italiano, effettua una cessione in Italia diversa da quella per la quale il debitore dell'imposta è il cessionario residente.**

Per poter evitare l'assoggettamento ad Iva in Italia si suggeriscono le seguenti alternative, finalizzate a ricondurre l'operazione nell'alveo delle intracomunitarie:

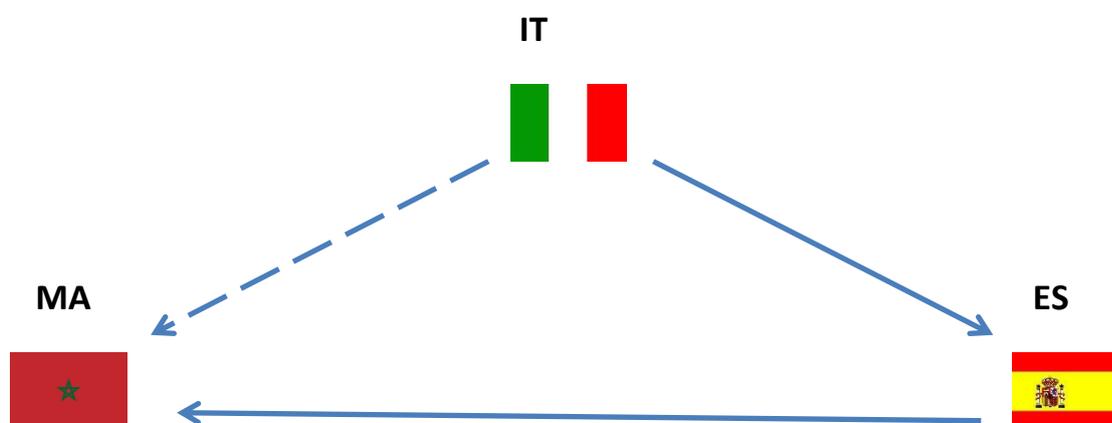
1) il soggetto americano nomina un rappresentante fiscale in Italia: in questo caso si realizzerà una cessione non imponibile ai sensi dell'art. 58, co. 1 DL. 331/93 tra la vostra società e il rappresentante fiscale in Italia del soggetto americano;

2) il soggetto americano nomina un rappresentante fiscale in Germania: in questo caso l'operazione è una cessione intracomunitaria (art. 41 DL 331/93) tra la vostra società e il rappresentante fiscale del soggetto americano in Germania, il quale poi effettuerà una vendita interna assoggettata ad imposta in Germania;

3) il soggetto americano opera in un altro Stato membro con un proprio rappresentante fiscale nominato in precedenza: in questo caso l'operazione potrà rientrare tra le "operazioni triangolari comunitarie", e pertanto la vostra società emetterà la fattura non imponibile art. 41 DL 331/93 nei confronti del rappresentante fiscale comunitario nominato dall'operatore americano.

CASO 43

La società ALFA con sede legale a Milano venderà dei prodotti ad un'azienda Spagnola ma la spedizione della merce dovrà essere effettuata in Marocco. Come dobbiamo comportarci con i documenti? Chi deve emetterli per l'esportazione?



In merito al quesito da voi esposto si precisa quanto segue:

L'operazione da voi descritta è riconducibile ad una triangolazione intracomunitaria impropria con intervento di un soggetto extracomunitario, e può essere così schematizzata:

-
- **La vostra società (IT), primo cedente, vende al proprio cliente spagnolo (ES) della merce;**
-
- **Il cliente spagnolo (ES) anche se non specificato nel quesito si presume che sia il promotore della triangolazione, ed incarica la vostra società di spedire la merce direttamente in Marocco;**
-
- **La vostra società (IT) invia i beni direttamente dall'Italia in Marocco, al destinatario finale della merce.**
-

Nel caso descritto la prima cessione tra IT ed ES non è una cessione intracomunitaria in quanto i beni non transitano da un Paese UE ad altro Paese comunitario, si tratterà dunque di un'esportazione.

Pertanto l'operazione di esportazione può configurarsi in tre modalità differenti:

-
- 1) **ai sensi della Circolare n. 13 del 23 febbraio 1994 l'operazione costituisce per l'operatore IT una cessione all'esportazione con emissione di fattura "non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72" se il trasporto o la spedizione dei beni fuori dal territorio della comunità ed anche le operazioni doganali di esportazione sono a cura del cedente italiano;**
-
- 2) **Qualora la merce sia consegnata in Italia al cliente spagnolo ES e quest'ultimo curi l'esportazione in Marocco entro 90 giorni dalla consegna, IT effettua una cessione non imponibile ai sensi dell'art. 8 co.1 lett. b);**
-
- 3) **Nel caso infine in cui il trasferimento della merce dall'Italia in Marocco venga curato dal cliente finale marocchino si configura per il cedente italiano una cessione interna e pertanto dovrà emettere nei confronti del cliente spagnolo una fattura con IVA.**
-

E' bene evidenziare come sia consigliabile per l'operatore italiano, ovvero la vostra società, procedere con un'esportazione diretta ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. a) DPR 633/72, in quanto questa procedura permette di monitorare l'arrivo del bene a destinazione e di conseguenza di disporre di tutte le prove in modo diretto ed immediato. La vostra società infatti potrà verificare mediante il codice MRN indicato sulla bolla doganale (intestata alla vostra società) l'effettiva uscita dei beni dal territorio comunitario.

Nel caso di esportazione indiretta (caso 2) ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. b), la bolla doganale di esportazione è intestata al cliente spagnolo e per la vostra società la prova di avvenuta esportazione dei beni sarà costituita dal visto apposto su un esemplare della fattura dalla dogana di confine.

CASO 44

Il nostro Cliente UE chiede di spedire direttamente ad un suo cliente finale Extra UE utilizzando un suo corriere, quindi inviato dal Cliente UE. La nostra resa è EXW nostro magazzino. La merce viene consegnata al vettore e transita dall'Italia al Paese EXTRA UE direttamente. Quale è l'assoggettamento IVA da utilizzare? Si tratta dell'art 8 lett. b) oppure la resa EXW implica l'addebito di IVA?

In merito al quesito da voi esposto si precisa quanto segue:

Dal tenore letterale del quesito par di capire che l'operazione da voi descritta sia riconducibile ad una triangolazione intracomunitaria impropria con intervento di un soggetto extracomunitario, e pertanto possa essere così schematizzata:

-
- **La vostra società (IT), primo cedente, vende al proprio cliente UE della merce;**
-
- **Il cliente UE, promotore della triangolazione, chiede di spedire la merce ad un suo cliente Extra UE mediante l'utilizzo di un proprio vettore.**
-
- **La vostra società (IT) utilizza la clausola Incoterms "Ex Works". Con tale termine di resa la vostra società consegnerà nei propri locali la merce al vettore del cliente Ue e pertanto sarà quest'ultimo che si occuperà del trasporto al destinatario finale Extra Ue.**
-

Nel caso descritto la prima cessione tra IT ed il cliente UE non è una cessione intracomunitaria in quanto i beni non transitano da un Paese UE ad altro Paese comunitario, si tratterà dunque di un'esportazione.

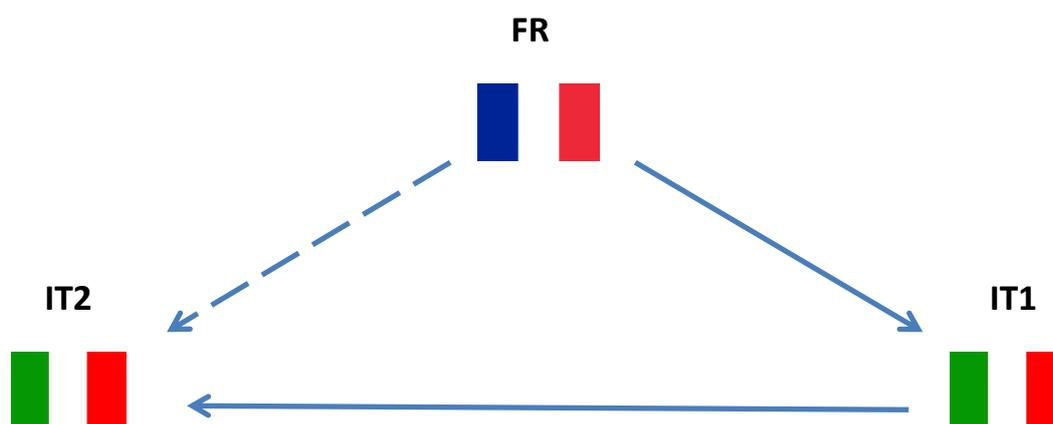
In particolare, il trasporto verrà trattato dal cliente UE, pertanto la vostra società emetterà una fattura non imponibile ai sensi dell'art. 8 co. 1 lett. b) DPR 633/72.

In questa fattispecie sarà molto importante per la vostra società recuperare la prova dell'avvenuta esportazione che dovrà avvenire entro 90 giorni dalla data di cessione, pena la decadenza del regime di non imponibilità, previsto dall'art. 8 co. 1 lett. b) DPR 633/72 e conseguente applicazione dell'Iva. Per completezza espositiva si ricorda che la Risoluzione 98/E /2014 ha chiarito che il regime di non imponibilità si applica:

- sia quando il bene sia stato esportato entro i 90 giorni della consegna al cliente non residente, ma il cedente ne acquisisca la prova oltre i 30 giorni successivi previsti per eseguire la regolarizzazione;
- sia quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni previsti dall'art. 8 co. 1 lett. b) sempreché sia acquisita la prova dell'avvenuta esportazione.

CASO 45

Una società italiana (IT1) vende ad un'altra società italiana (IT2) dei beni. IT1 acquista questi prodotti in FRANCIA (FR) e la spedizione è diretta da Francia a IT2. Se la merce è venduta DAP (Delivered at place) o CPT (Carriage Paid To) e il trasporto è organizzato da ITA1 o FRA, tra IT1 e IT2 si verifica una normale triangolazione comunitaria e la fattura sarà con IVA Italiana. Se invece è venduto Ex works con il trasporto organizzato da IT2?



L'operazione descritta nel quesito è riconducibile ad una triangolazione comunitaria interna "non semplificata".

Nella fattispecie l'operazione può essere così di seguito schematizzata:

L'operatore italiano ITA1, promotore della triangolazione, acquista i prodotti da un fornitore francese FRA e li vende ad un suo cliente italiano ITA2. Il bene viene consegnato direttamente da FRA a IT2.

Analizziamo la prima ipotesi in cui venga utilizzata una clausola Incoterms DAP o CPT con trasporto curato da IT1 o FRA.

In questa fattispecie:

- **IT1 riceve la fattura dal fornitore francese senza IVA che integra a norma dell'art.46 DL 331/93 assoggettandolo ad IVA e la registra come acquisto intracomunitario a norma dell'art. 47 DL 331/93;**

- **IT1 Compila il modello INTRA-2bis relativo all'acquisto intracomunitario (dal 2018 se mensile solo ai fini statistici, se trimestrale è esonerato dalla compilazione) nel periodo di riferimento in cui ha registrato la fattura del fornitore francese;**

- **IT1 emette la fattura con IVA per la cessione interna nei confronti di IT2;**

- **IT2 riceve dal fornitore IT1 la fattura con IVA.**

Perché si realizzi questa situazione è necessario che la merce venga trasportata o fatta trasportare dalla Francia in Italia da FRA o IT1.

Se invece il trasporto dalla Francia in Italia viene effettuato o fatto effettuare da IT2, la prima vendita dal fornitore francese a IT1 è soggetta ad IVA in Francia e la seconda vendita da IT1 a IT2 è una cessione intracomunitaria dalla Francia all'Italia, con obbligo per IT1 di identificarsi o nominare un rappresentante fiscale in Francia per assolvere gli obblighi connessi alla cessione intracomunitaria.

Tutto questo è stato chiarito dalla sentenza della Corte Ue 16.12.2010 causa C-430/09 (si segnala la sentenza della Corte UE C-386/16 "Toridas" del 26.07.2017) che ha confermato che quando un bene costituisce oggetto di due cessioni successive tra

soggetti passivi residenti in Stati diversi ma è oggetto di un unico trasporto intracomunitario, solo una cessione può essere “esentata” da IVA.

CASO 46

Un soggetto italiano vende delle merci ad un cliente tedesco con incarico da parte di quest'ultimo di consegnare la merce presso un proprio cliente spagnolo e, nello specifico, presso dei magazzini nei quali lo spagnolo ha accesso esclusivo. La vendita del bene si perfeziona all'atto dell'approvvigionamento da parte del soggetto spagnolo. Come si prospetta questa operazione?

Tale operazione è stata oggetto di una Risoluzione da parte dell'Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 49/E/2008). Secondo l'Agenzia delle Entrate, non può configurarsi quale cessione triangolare comunitaria mancando di un requisito essenziale, il passaggio di proprietà tra il cedente italiano e il cessionario tedesco; questo, infatti, si realizzerebbe soltanto in un momento successivo, rappresentato dall'estrazione dei beni da parte del cessionario spagnolo.

Né a tale fattispecie si renderebbe applicabile l'effetto sospensivo legato alla disciplina del contratto di consignment stock, non essendo stato stipulato tra il cedente italiano e il cessionario tedesco, bensì tra il cessionario tedesco e il terzo cessionario spagnolo.

Per il cedente nazionale, in questo caso, non resterebbe altro che identificarsi direttamente nel Paese di destinazione della merce (Spagna) mediante un rappresentante fiscale o identificazione diretta e realizzare una cessione comunitaria tra l'Italia e il rappresentante fiscale. La successiva cessione nei confronti del cliente tedesco, invece, in Italia si configurerà come una cessione fuori campo Iva per carenza del requisito territoriale mentre risulterà imponibile in Spagna. Un tale schema negoziale deve necessariamente essere ricondotto nell'alveo del trasferimento dei beni a se stessi in ambito comunitario, trattandosi di beni che restano di proprietà e in possesso del soggetto nazionale.

CASO 47

Il drop shipper italiano vende i beni al Marketer (società di e-commerce) italiana, nei confronti di un consumatore finale francese. Quale è il trattamento Iva corretto da seguire?

Nel caso in cui la società di e-commerce venda la merce al consumatore finale sotto la soglia di esonero prevista nei paesi comunitari per le piccole imprese (vedi tabella), nella fattispecie Francia, si applicherà l'Iva italiana.

Il drop shipper italiano emette fattura con l'applicazione dell'Iva italiana nei confronti della società di e-commerce ed invia la merce al consumatore finale francese

Nel caso in cui la società di e-commerce venda sopra soglia, deve aprire una posizione Iva in Francia, e tramite la posizione fiscale francese cede la merce al consumatore finale francese ed applica l'Iva francese.

Il drop shipper italiano emetterà una fattura non imponibile art. 41 DL 331/93 nei confronti della società di e-commerce posizione Iva francese ed invia la merce al consumatore finale francese.

Stato membro	Soglia	Stato membro	Soglia
Austria	35.000 €	Svezia	320.000 SEK
Belgio	35.000 €	Finlandia	35.000 €
Olanda	100.000 €	Cipro	35.000 €
Danimarca	280.000 DKK	Estonia	35.000 €
Germania	100.000 €	Lettonia	35.000 €
Grecia	35.000 €	Lituania	125.000 LTL
Spagna	35.000 €	Malta	35.000 €
Francia	100.000 €	Polonia	160.000 PLN
Irlanda	35.000 €	Repubblica Ceca	1.140.000 CZK
Italia	35.000 €	Slovacchia	35.000 €
Lussemburgo	100.000 €	Slovenia	35.000 €
Portogallo	35.000 €	Ungheria	35.000 €
Gran Bretagna	70.000 GBP	Bulgaria	70.000 BGN
Romania	118.000 RON	Croazia	270.000 HRK

Il drop shipping è un modello di vendita a distanza attraverso cui si permette ad un soggetto di offrire ad un cliente finale un prodotto, senza detenere alcuna merce in magazzino, mediante il trasferimento al fornitore (c.d. drop shipper) di ordini ricevuti dai propri clienti:

- sarà a carico del drop shipper la gestione logistica dell'operazione, ivi incluse le attività di stoccaggio, di imballaggio e della successiva spedizione del prodotto al cliente finale.*
- importante vantaggio per il Marketer che non si trova a dover impiegare liquidità nella gestione di un magazzino prodotti, evitandosi problemi legati alla rotazione del magazzino e dell'invenduto.*

Il drop shipping, grazie alle sue modalità di transazione, garantisce alle aziende che ne fanno uso, un notevole risparmio di tempo e denaro.

Schema del Drop shipping

- Il Marketer tramite il suo sito di E-commerce raccoglie l'ordine del cliente finale e il corrispettivo per il prodotto ordinato;*
- Il Marketer comunica telematicamente l'ordine ricevuto al proprio fornitore (Drop shipper);*
- Il Drop shipper prepara, imballa e invia le merci ordinate all'indirizzo dell'acquirente. L'invio avverrà indicando sulla confezione il nome o il logo dell'impresa di E-commerce, come se l'invio fosse stato effettuato direttamente dal Marketer;*
- Il Marketer pagherà al produttore il prezzo di listino\catalogo del bene, trattenendo per sé la differenza rispetto al prezzo di vendita al pubblico*

CASO 48

Il drop shipper italiano vende i beni al Marketer (società di e-commerce) italiana, nei confronti di un consumatore finale svizzero. Quale è il trattamento Iva corretto da seguire?

La società di e-commerce cede la merce al consumatore finale svizzero e dichiara la stessa per l'esportazione definitiva dall'Italia, sulla base di fattura, per operazione non imponibile art. 8 DPR 633/72

Il drop shipper italiano emette fattura per operazione non imponibile art. 8 DPR 633/72, specificando che si tratta di operazione triangolare nei confronti della società di e-commerce ed invia la merce al consumatore finale svizzero.

CASO 49

Il drop shipper italiano vende i beni al Marketer (società di e-commerce) francese, nei confronti di un consumatore finale italiano. Quale è il trattamento Iva corretto da seguire?

La società di e-commerce francese deve disporre di una Piva in Italia e deve comunicarla al drop shipper italiano.

La società di e-commerce francese con posizione Iva italiana cede la merce al consumatore finale italiano e applica l'Iva italiana.

Il drop shipper italiano emette fattura con iva nei confronti della società di e-commerce posizione Iva italiana ed invia la merce al consumatore finale italiano.

CASO 50

Il drop shipper italiano vende i beni al Marketer (società di e-commerce) svizzero, nei confronti di un consumatore finale francese. Quale è il trattamento Iva corretto da seguire?

La società di e-commerce svizzera deve disporre di una Piva in Francia e deve comunicarla al drop shipper italiano.

La società di e-commerce svizzera con posizione Iva francese cede la merce al consumatore finale francese e applica l'Iva francese.

Il drop shipper italiano emette fattura per operazione non imponibile art. 41 DL 331/93 nei confronti della società di e-commerce posizione Iva francese e invia la merce al consumatore finale francese.

CAPITOLO SETTIMO

TRIANGOLAZIONI IVA CON LAVORAZIONE

Dal 1° gennaio 2010 con il D.Lgs. n.18 del 11 febbraio 2010, sono stati soppressi i commi 4-bis, 5, 6 e 8 dell'art. 40 DL 331/93 e le disposizioni sui servizi contenute nell'articolo in commento sono transitate tutte negli art. da 7 a 7 septies del DPR 633/72.

Le Circolari n. 13 del 23 febbraio 1994 e n. 145/E del 10 giugno 1998 forniscono numerose esemplificazioni in tema anche di triangolazioni con lavorazione. Tuttavia alla luce delle modifiche normative introdotte (D.Lgs. n. 18 dell' 11 febbraio 2010) quest'ultime vanno riviste e adattate alla normativa vigente.

In caso di lavorazioni triangolari, quelle cioè che coinvolgono tre o più operatori economici di almeno due stati dell'unione europea possono applicarsi le stesse regole stabilite per le cessioni triangolari a seguito di un accordo raggiunto tra gli stati dell'Unione Europea.

CASO 51

ITA1 vende la merce in Francia emettendo fattura non imponibile art. 41 DL 331/93 ma consegna il materiale per conto di quest'ultimo a ITA2 perché venga lavorato. Al termine della lavorazione la merce verrà spedita in Francia da ITA2. Entro quale termine la merce dovrà lasciare l'Italia ed andare in Francia affinché non venga contestato l'art. 41 DL 331/93 e quindi non venga ripresa l'Iva?

Nella fattispecie prospettata nel quesito ci troviamo di fronte ad una cosiddetta triangolare mista, in cui si configurano due operazioni: una cessione di beni ed una lavorazione.

Nello specifico la vostra azienda (IT1) vende della merce ad un cliente comunitario francese (FR), e su incarico di FR invia la merce ad un secondo operatore italiano (IT2) per una lavorazione. Al termine della lavorazione IT2 invierà il prodotto finito direttamente a FR.

Come indicato è corretto che IT1 emetta fattura nei confronti di FR, non imponibile ai sensi dell'art. 41 c. 1 lett. a) DL 331/93, in quanto si tratta di una cessione intracomunitaria. Quindi IT1 consegnerà la merce ad IT2, con documento di consegna, evidenziando la causale che il trasporto è in conto lavorazione per conto di FR, e compilerà l'Intra 1-bis delle cessioni ai soli fini fiscali nel periodo di emissione della fattura.

IT1 dovrà comunque munirsi della prova dell'effettiva uscita dei beni dal territorio dello Stato, in mancanza della quale sarà tenuto a regolarizzare la cessione con assoggettamento ad imposta.

A titolo informativo si segnala la Risoluzione n.345/E del 28 novembre 2007, che individua a titolo meramente esemplificativo, la seguente documentazione fiscale e contabile, per dimostrare l'avvenuta spedizione di merci in altro paese UE:

- Fattura di vendita all'acquirente comunitario;
- Elenchi riepilogativi Intrastat relativi alle cessioni intracomunitarie effettuate;
- Documento di trasporto "CMR" firmato dal trasportatore per presa in carico della merce e/o dal destinatario per ricevuta.

Novità dal 01.01.2020

Con l'entrata in vigore del Regolamento UE n. 1912 del 04/12/2018 dal 01.01.2020 si realizzerà la presunzione di cessione intracomunitaria in base alla seguente distinzione:

Beni spediti/trasportati dal cedente, direttamente o per suo conto

Il cedente oltre a certificare che i beni sono stati trasportati da lui o da un terzo per suo conto, è in possesso di almeno due elementi di prova non contraddittori rilasciati da due diverse parti indipendenti l'una dall'altra, dal venditore e dall'acquirente, relativi al trasporto o alla spedizione :

- CMR;
- Polizza di carico;
- La fattura relativa al trasporto aereo;
- La fattura emessa dallo spedizioniere

In alternativa, il cedente dovrà essere in possesso di un solo elemento di quelli citati precedentemente, in combinazione con uno qualsiasi di singoli elementi di prova non contraddittori indicati nel testo del regolamento quali:

- La polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o dei documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o al trasporto dei beni;
- Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- Una ricevuta rilasciata da un depositario nello stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro

Beni spediti/trasportati dal cessionario o da terzi per suo conto

Il cedente dovrà essere in possesso, oltre ai documenti previsti nell'ipotesi precedente, di una dichiarazione scritta dall'acquirente, rilasciata entro il decimo giorno del mese successivo alla cessione, che certifica che i beni sono stati trasportati o spediti dall'acquirente, o da un terzo per suo conto, e che identifica lo Stato membro di destinazione dei beni. Quest'ultima dichiarazione viene resa in sostituzione della certificazione del cedente.

Iaddove il venditore sia in possesso di due elementi non contraddittori di prova della spedizione o del trasporto tra cui:

- Il documento di trasporto o lettera CMR firmata;
- La polizza di carico;
- La fattura relativa al trasporto aereo;
- La fattura emessa dallo spedizioniere;
- La polizza assicurativa relativa alla spedizione o al trasporto dei beni o dei documenti bancari attestanti il pagamento per la spedizione o al trasporto dei beni;
- Documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione;
- Una ricevuta rilasciata da un depositario nello stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro

Per quanto attiene al trasporto o alla spedizione dei beni da un paese comunitario all'altro, secondo la giurisprudenza comunitaria non è necessario osservare un termine preciso entro il quale debba avere inizio o concludersi il trasporto.

Tuttavia "occorre stabilire un nesso temporale e sostanziale tra la cessione del bene e il trasporto dello stesso nonché una continuità nello svolgimento dell'operazione" (Corte di Giustizia Ue sentenza 18 novembre 2010 causa C-84/09).

L'art. 39 D.L. 331/93 prevede un termine (un anno), nell'ipotesi di acquisto o cessione di beni intracomunitari, solo quando gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna.

CASO 52

Alcuni nostri clienti UE ci chiedono di consegnare il materiale venduto in una sede diversa da quella della ragione sociale. Ad esempio IT vende a ES1 con consegna a FR1. Nella maggior parte dei casi il materiale viene consegnate in c/lavorazione mentre a volte si tratta di sedi secondarie. Il cliente si limita ad indicarci l'indirizzo della fornitura e il nome della società. Formalmente noi non sappiamo che si tratta di un c/lavorazione. Emettiamo fattura con causale vendita e spediamo il materiale dove indicato. Non facciamo alcuna differenza fra le fatture emesse a clienti per pura vendita e quelle emesse in c/lavorazione. All'atto dell'emissione della fattura sono tenuta a sapere dove e perché consegno la merce? E' opportuno indicare sulla bolla quando la merce viene consegnata in c/lavorazione e quando in c/vendita? In caso di c/ lavorazione devo compilare anche la parte statistica relativa al trasporto della merce dall'indirizzo della spedizione a quello della sede della società acquirente?

A volte accade che le aziende industriali non svolgano al proprio interno tutte le fasi di lavorazione necessarie per passare dalle materie prime al prodotto finito e lo svolgimento di alcune di queste fasi può essere demandato ad altre aziende. In questi casi è utilizzata la dicitura c/lavorazione quando la merce viene inviata presso terzi per essere lavorata ed una volta terminata la lavorazione, il prodotto finito, viene o rispedito al mittente oppure viene consegnato al cliente finale.

Dal tenore letterale del quesito par di capire che la vostra società vende dei beni al cliente Ue spagnolo, ed è quest'ultimo che vi incarica di consegnare i beni in Francia, ad una sede secondaria per una eventuale lavorazione. Alla vostra società non è dato sapere se effettivamente i beni saranno lavorati o meno. Nella fattispecie in cui venissero lavorati, in ogni caso la lavorazione non sarebbe a vostro carico. Pertanto appare corretto il vostro comportamento di emettere una fattura con causale di vendita, perché effettivamente per voi si tratta di una vendita a tutti gli effetti. Ed anche il documento di trasporto della merce deve riportare la causale di vendita. Per quanto concerne il fatto di dovere essere a conoscenza del luogo dove debba essere consegnata

la merce e delle relative motivazioni, sarebbe sempre opportuno avere tutte le informazioni necessarie per poter inquadrare correttamente l'operazione e non incorrere in spiacevoli inconvenienti, come verrà specificato in seguito.

Tutto ciò premesso possiamo trovarci di fronte a due ipotesi di operazioni triangolari:

1^ Ipotesi: TRIANGOLAZIONE COMUNITARIA SEMPLIFICATA

La vostra società IT, operatore italiano primo cedente, vende ad un cliente spagnolo ES1 promotore della triangolazione, e su incarico dello stesso invia i beni direttamente dall'Italia al cliente finale francese FR1, destinatario finale, in Francia.

In questa fattispecie:

- **IT emette fattura senza applicazione dell'IVA, con l'indicazione operazione non imponibile ai sensi dell'art. 41,co. 1 lett. a) DL 331/93, nei confronti del suo cliente spagnolo ES1, con indicazione del suo codice identificativo e consegna per suo conto in Francia. Ai sensi dell'art. 46, co. 2 DL 331/93, deve essere indicato in fattura che si tratta di operazione triangolare con consegna dei beni al soggetto FR1;**
- **IT compila il modello Intra 1-bis (cessione di beni) indicando nella colonna 2 la sigla ES e nella colonna 3 il codice di identificazione dell'operatore spagnolo. Nella colonna 12, per la parte statistica (solo se l'operatore presenta gli elenchi Intrastat con cadenza mensile) indica come Paese di destinazione la sigla FR.**

2^ Ipotesi: TRIANGOLAZIONE MISTA (operazione triangolare che prevede l'intervento di tre o più operatori stabiliti in due o più Paesi comunitari ed una serie di operazioni miste di cessione di beni e di lavorazione).

La vostra società IT cede la merce a ES1, che lo incarica di consegnare i beni in Francia a FR1 per una lavorazione, al termine della quale quest'ultimo curerà l'invio del prodotto finito in Spagna o in altro Paese.

In questa fattispecie:

-
- **IT emette nei confronti di ES1 fattura non imponibile ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a);**
- **Compila l'INTRA-1bis (cessione di beni) sia agli effetti fiscali che agli effetti statistici (se mensile), ed indica nella colonna 2 il codice ES, nella colonna 3 il numero identificativo del cliente spagnolo e nella colonna 12, per la parte statistica (solo se presenta la dichiarazione Intrastat con cadenza mensile) come Paese di destinazione indica la sigla FR, ove è diretta la merce in partenza dall'Italia;**
- **Il modello Intrastat va presentato con riferimento al periodo in cui è stato effettuato l'invio dei beni in Francia.**
-

E' tuttavia opportuno segnalare una recente risposta ad un interpello da parte dell'Agenzia delle Entrate del 02.11.2018, che verteva sulla seguente fattispecie: un operatore nazionale cede beni ad un soggetto comunitario e li invia in un paese membro diverso da quello dell'acquirente, ma nel quale tale soggetto è identificato ai fini Iva, perché siano sottoposti a lavorazione per conto dello stesso acquirente.

La risposta dell'agenzia è stata la seguente:

“la cessione intracomunitaria non imponibile Iva è quella nei confronti del cessionario e non va emessa fattura alla Piva del cliente nello Stato Ue della lavorazione”

Il dubbio espresso dal proponente l'interpello pare riferito alla circostanza che il cessionario, oltre che nel paese in cui è stabilito è identificato anche nello stato della lavorazione; il che renderebbe possibile l'alternativa configurazione dell'operazione come cessione Intra UE nei confronti della posizione Iva assunta in tale stato.

Se il cliente decidesse di acquistare i beni in Italia e decidesse di farseli semplicemente consegnare in uno stato membro diverso da quello di stabilimento, al di fuori di un'operazione di acquisto con successiva lavorazione in altro Stato, tale soggetto dovrebbe intervenire con la propria posizione Iva assunta nel Paese di arrivo con la conseguente realizzazione di un acquisto intracomunitario in detto Paese.

Da quanto detto l'operatore nazionale è tenuto ad effettuare una minima indagine al fine di capire a quale tipo di operazione stia partecipando.

Stando alle indicazioni delle Entrate il problema dell'eventuale nomina di un rappresentante fiscale non vale se viene pattuito il trasferimento della proprietà nel paese di destinazione finale.

CASO 53

Un operatore tedesco ci ha inviato in Italia un macchinario per una lavorazione, con successiva rispedizione in Germania a prestazione ultimata. Tuttavia, per effettuare parte della lavorazione abbiamo chiesto l'intervento di un altro operatore italiano, il quale ci emette fattura. Come dobbiamo gestire il ciclo passivo e quello attivo dell'operazione?

I soggetti che intervengono nell'operazione sono:

1) la società tedesca committente (DE);

2) un soggetto italiano (IT1), prestatore, che subappalta parte della lavorazione ad un altro soggetto italiano (IT2) per poi emettere fattura a DE;

3) un secondo soggetto italiano (IT2) che fattura la lavorazione a IT1.

Si riepilogano gli adempimenti in capo al subappaltatore IT2:

Prestatore → Italiano terzista soggetto passivo di imposta

Committente → Italiano soggetto passivo di imposta

Tipo di prestazione → Lavorazione di beni mobili in Italia

Il rapporto tra il secondo prestatore IT2 e il primo IT1 (che in questa fase assume la veste di committente) si configura come operazione interna, con conseguente emissione di fattura da parte di IT2 assoggettata ad aliquota ordinaria.

Per individuare il momento di effettuazione della prestazione, essendo in ambito nazionale si fa riferimento ai commi 3 e 4 dell'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972 (cioè il momento antecedente tra l'emissione della fattura e il pagamento del corrispettivo, a nulla rilevando il momento di ultimazione della lavorazione).

Adempimenti in capo al prestatore italiano IT1:

Prestatore	→ Italiano terzista soggetto passivo di imposta;
Committente	→ Comunitario soggetto passivo di imposta;
Tipo di prestazione	→ Lavorazione in Italia con ritorno dei beni lavorati nel Paese UE di partenza.

Nel rapporto tra il prestatore italiano IT1 e il committente tedesco DE, poiché il macchinario lavorato verrà restituito nello stesso Stato di provenienza dei beni, l'operazione non costituisce un acquisto intracomunitario, in forza dell'art. 38, comma 5, lettera a) del D.L. n. 331/1993 (anche a seguito delle modifiche apportate dalla "Legge Europea 2014"):

“Non costituiscono acquisti intracomunitari: a) l'introduzione nel territorio dello Stato di beni oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 1, comma 3, lettera h), del Regolamento del Consiglio delle Comunità europee 16 luglio 1985, n. 1999, e dell'articolo 18 del Regolamento dello stesso Consiglio 25 luglio 1988, n. 2503, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza; (...).”

Si riepilogano gli adempimenti in capo al prestatore italiano IT1 al momento del ricevimento della merce:

-
- **obbligo di annotare il ricevimento del macchinario nel registro previsto dall'art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993;**
 - **compilazione del Mod. INTRA-2-bis ai soli fini statistici, se mensili;**
 - **compilazione del Documento di trasporto con la causale “c/lavoro” al sub terzista IT2 per la consegna dei beni da lavorare.**
-

Si riepilogano gli adempimenti in capo al prestatore italiano IT1 una volta ultimata la lavorazione e restituita la merce lavorata:

- l'operazione non è territorialmente rilevante in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n.633/1972 (in quanto viene data prevalenza al luogo in cui il soggetto passivo committente ha fissato la sede della propria attività economica). Il prestatore italiano IT1 è obbligato ad emettere fattura non soggetta IVA ai sensi art. 7-ter, al momento di effettuazione della prestazione come disciplinato dall'art. 6, comma 6 del D.P.R. n.633/1972. Si evidenzia che tale fattura, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013 concorre a formare il volume d'affari; al contrario, non concorre alla terminazione dello "status" di esportatore abituale, né alla formazione del relativo plafond. Occorre sempre verificare la soggettività passiva del committente comunitario;

- annotare lo scarico del registro di cui all'art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993;

- compilare il Mod. INTRA-1-bis ai solo fini statistici, se mensile;

- compilare il Mod. INTRA-1-quarter per il servizio reso.

CASO 54

Operatore italiano (IT1) effettua nel mese di marzo 2017 una cessione di tessuto di cotone nei confronti di cliente austriaco (AT). IT1 consegna per conto del cliente austriaco in conto lavorazione ad altro operatore italiano (IT2) il tessuto, affinché, tramite un processo di lavorazione, vengono realizzate mille camicie da consegnare all'azienda austriaca nel mese di maggio 2017. Come gestire ai fini IVA l'operazione?

L'operazione prospettata nel quesito si suddivide in due distinti rapporti commerciali: una cessione intracomunitaria tra il cedente IT1 e il cessionario AT; una prestazione di servizi su beni mobili resa dal prestatore IT2 nei confronti del committente AT.

Cedente	→ Italiano soggetto passivo di imposta
Cessionario	→ Comunitario soggetto passivo di imposta;
Vendita	→ Cessione intracomunitaria previa lavorazione di un terzista italiano.

Adempimenti in capo al cedente IT1:

- emissione di fattura “non imponibile” ai sensi dell’art. 41, comma 1, lettera a) del D.L. n.331/1993 nei confronti del cessionario austriaco AT;

- emissione del DDT indicando IT2 come luogo di destinazione ed evidenziando che la merce viene inviata per ordine e conto del cliente austriaco;

- richiesta a IT2 della prova documentale relativa all’effettiva spedizione della merce in Austria. A tal riguardo, IT2 deve cooperare con IT1 per l’acquisizione da parte di quest’ultimo della sopracitata prova, tenuto conto che il mancato invio dei beni in Austria, o la mancanza delle relative prove, comporta per IT1 l’obbligo di regolarizzazione l’operazione assoggettandola ad imposta;

- compilazione del Mod. INTRA-1-bis ai soli fini fiscali.

Prestatore	→ Italiano terzista soggetto passivo di imposta;
Committente	→ Comunitario soggetto passivo di imposta;
Tipo di prestazione	→ Lavorazione di beni mobili in Italia.

Adempimenti in capo al prestatore IT2:

- annotazione nel registro di cui all'art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993 l'arrivo dei beni provenienti da IT1;
- la lavorazione non è territorialmente rilevante in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n.633/1972 (in quanto viene data prevalenza al luogo in cui il soggetto passivo committente – austriaco – ha fissato la sede della propria attività economica). Il prestatore italiano è obbligato ad emettere fattura non soggetta IVA ai sensi dell'art. 7-ter, al momento di "effettuazione" dell'operazione come disciplinato dall'art. 6, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972;
- scarico del registro di cui all'art. 50, comma 5 del D.L. n. 331/1993, cooperando con IT1;
- emissione del DDT per il reso lavorato con destinazione il committente austriaco;
- compilazione del Mod. INTRA-1-quarter per riepilogare i dati della prestazione resa al committente austriaco;
- compilazione del Mod. INTRA-1-bis ai soli fini statistici, se mensile.

CASO 55

La nostra azienda effettua lavorazioni di tessuti per conto di un committente spagnolo. Talvolta la medesima azienda spagnola ci chiede di restituire il tessuto lavorato a dei suoi clienti finali tedeschi. Quali sono gli adempimenti fiscali?

Prestatore	→ Italiano terzista soggetto passivo di imposta
Committente	→ Comunitario soggetto passivo di imposta
Tipo di prestazione	→ Lavorazione in Italia con restituzione dei beni lavorati in altro Paese UE diverso da quello di partenza

Un'impresa spagnola, committente, invia a un'azienda in Italia, prestatore, del tessuto in conto lavorazione. Ultimata la lavorazione, il prestatore dovrà restituire il prodotto finito (camicie) per conto del committente spagnolo, al destinatario finale in Germania. La merce lavorata, pertanto, non verrà inviata nello stesso Stato di provenienza dei beni, bensì in altro Paese comunitario. L'art. 38, comma 5, lettera a) del D.L. n.331/1993.

Qualora, pertanto, a fine lavorazione, il prodotto finale non sia rispedito dal prestatore italiano al committente comunitario nel Paese di provenienza, il trasferimento iniziale dei beni dello Stato del committente a quello del prestatore costituisce cessione intracomunitaria (nel Paese del committente) ed acquisto intracomunitario (nel Paese di destinazione), con la conseguenza che la successiva cessione dei beni con destinazione finale un terzo Stato membro, oppure fuori dal territorio UE, si considera effettuata nel Paese membro in cui è eseguita la lavorazione. Con riferimento al quesito, per assolvere tali obblighi imposti dalla "Legge Europea 2014", il committente spagnolo deve acquistare una posizione IVA in Italia (Paese dell'Unione Europea dove vengono lavorati i beni), tramite rappresentante fiscale oppure tramite identificazione diretta, attraverso la quale effettuare sia l'acquisto intracomunitario assimilato sia la successiva cessione dei beni lavorati all'acquirente finale tedesco (destinatario della merce), secondo le regole fiscali italiane.

Si riepilogano gli adempimenti in capo al committente spagnolo con partita IVA italiana:

-
- **effettuazione di un acquisto intracomunitario assimilato tra la propria partita IVA spagnola e quella acquisita in Italia;**
-
- **compilazione del Mod. INTRA-2-bis ai fini fiscali e, se con periodicità mensile, anche ai fini statistici;**
-
- **effettuazione di una cessione intracomunitaria tra la propria partita IVA italiana e l'acquirente finale tedesco, destinatario della merce;**
-
- **compilazione del Mod. INTRA-1-bis ai fini fiscali e, se con periodicità mensile, anche ai fini statistici.**
-

Si riepilogano gli adempimenti in capo al prestatore italiano:

-
- **al momento di ricevimento della merce annotazione del carico sul registro previsto dall'art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993;**
-
- **l'operazione non è territorialmente rilevante in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n.633/1972**
-
- **compilazione del Mod. INTRA-1-quarter con riferimento al servizio reso;**
-
- **operazione di scarico del registro previsto dall'art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993.**
-

CASO 56

Nel mese di maggio 2017 abbiamo inviato dei beni in conto lavorazione ad un'azienda francese; ultimata la lavorazione, abbiamo dato ordine alla medesima di consegnare il prodotto finito ad un nostro cliente, soggetto passivo d'imposta sempre in Francia. E' possibile portare a compimento l'operazione così strutturata senza dover adempiere ad obblighi previsti dalla normativa francese?

<i>Prestatore</i>	<i>→ Comunitario terzista soggetto passivo di imposta;</i>
<i>Committente</i>	<i>→ Italiano soggetto passivo di imposta;</i>
<i>Tipo di prestazione</i>	<i>→ Lavorazione in UE con beni che non ritornano in Italia.</i>

Un'impresa italiana, committente, invia ad un'azienda francese (FR1) prestatore, delle merce in conto lavorazione. Ultimata la lavorazione, il committente nazionale dà incarico al prestatore francese (FR1) di consegnare il prodotto finito ad un'altra azienda francese (FR2) cliente dell'italiano, destinataria finale della merce.

La merce lavorata, pertanto, non verrà restituita nello stesso Stato di provenienza dei beni (Italia), bensì rimarrà nel Paese in cui viene effettuata la lavorazione (Francia). Al riguardo, l'art. 41, comma 3 del D.L. n.331/1993, nel testo in vigore dal 18 agosto 2015, prevede che:

“La disposizione di cui al comma 2, lettera c), non si applica per i beni inviati in altro Stato membro, oggetto di perizie o delle operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate nell'art. 38, comma 5, lettera a), se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta nel territorio dello Stato, ovvero per i beni inviati in altro Stato membro per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che se fossero ivi importati beneficerebbero della ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali”.

Nel caso specifico del quesito, poiché a fine lavorazione il bene non viene rispedito in Italia, il trasferimento iniziale dei beni dallo Stato del committente a quello del

prestatore costituisce cessione intracomunitaria (nel Paese del committente) ed acquisto intracomunitario (nel Paese di destinazione), con la conseguenza che la successiva cessione dei beni con destinazione finale la seconda azienda francese, si considera effettuata in Francia, Paese membro in cui è eseguita la lavorazione. Per assolvere tali obblighi, il committente nazionale deve acquisire una posizione IVA in Francia (Paese dell'Unione Europea dove vengono lavorati i beni) tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta, attraverso la quale effettuare sia la cessione intracomunitaria assimilata, sia la successiva cessione dei beni lavorati all'acquirente finale francese (destinatario della merce), applicando le regole fiscali vigenti in Francia. Si riepilogano gli adempimenti **in capo alla partita IVA italiana del committente nazionale**:

-
- **emettere fattura nei confronti della propria partita IVA francese, in regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 41, comma 2, lettera c) del D.L. n.331/1993 e successivo invio dei beni in Francia;**
-
- **compilazione del Mod. INTRA-1-bis ai fini fiscali e, se mensile, anche ai fini statistici;**
 - **ricevere la fattura del prestatore francese FR1. Al riguardo, la lavorazione è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia, in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n.633/1972 (in quanto viene data prevalenza al luogo in cui il committente soggetto passivo d'imposta ha fissato la sede della propria attività economica). Il committente italiano deve:**
 - **numerare la fattura del fornitore comunitario ed integrarla con l'indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell'operazione espressi in valuta estera, nonché dell'ammontare dell'imposta, calcolata secondo l'aliquota applicabile (art. 46, comma 1, del D.L. n.331/1993);**
 - **annotare la fattura integrata distintamente, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro IVA vendite secondo l'ordine della numerazione, con l'indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresse in valuta estera (art. 47, comma 1, primo periodo del D.L. n.331/1993);**
 - **annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro IVA acquisti al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante. In particolare, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell'art. 19, comma 1 del D.P.R. n.633/1972, a partire dal mese in cui l'imposta**
-

diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l'imposta è divenuta esigibile (termine ultimo per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n.633/1972) (art. 47, comma 1, terzo periodo del D.L. n.331/1993). A tal riguardo, si evidenzia la recente novità contenuta nel D.L. n.50 del 24 aprile 2017 (in vigore dalla medesima data), il cui art. 2 ha ridotto il termine ultimo entro il quale esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta previsto dal citato art. 19; il secondo periodo del comma 1 dell'art. 19 del D.P.R. n.633/1972 così, infatti, recita: *“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”* (alla data di predisposizione della presente pubblicazione, è ancora in corso l'iter di conversione in legge del D.L. n.50/2017, con la possibilità di apportare in tale sede delle modifiche legislative);

- compilare il Mod. INTRA-2-quarter per il servizio ricevuto;
- verificare se occorre emettere una fattura non soggetta IVA ai sensi dell'art. 7-bis del D.P.R. n.633/1972 con riferimento alla cessione dei beni al destinatario finale FR2 (operazione non rilevante ai fini IVA in Italia in quanto il prodotto finale venduto non si trova fisicamente nel territorio italiano). Si rammenta che l'art. 46, comma 5 del D.L. n.331/1993, così come riformulato per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013, obbliga il committente che non ha ricevuto la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ad emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione stessa, la fattura - che avrebbe dovuto essere emessa dal prestatore – in un unico esemplare. Anche se l'art. 46, comma 5 fa espresso riferimento al “cessionario” di un acquisto intracomunitario di beni, questo obbligo con riferimento alle “prestazioni di servizi generiche” ricade anche sul committente (Circ. n.35/E del settembre 2012, par. 3.3). Detta fattura (c.d. “autofattura”), ai sensi dell'art. 47, comma 1, deve essere annotata nel registro vendite entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente e, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta, distintamente anche nel registro acquisti. Si riepilogano gli adempimenti in capo alla partita IVA francese del committente nazionale:
- adempiere agli obblighi IVA, INTRASTAT e dichiarativi vigenti in Francia;
- emettere fattura di vendita a FR2 secondo le regole IVA vigenti in Francia.

CASO 57

Un operatore nazionale (IT1) vende i beni ad un'azienda svizzera (CH) e li consegna per ordine e conto del cliente svizzero in Italia presso un terzista (IT2) che effettua una lavorazione. A lavorazione ultimata il terzista (IT2) fattura la lavorazione al cliente svizzero e invia i beni in Svizzera. Quali adempimenti ai fini IVA?

L'operazione prospettata nel quesito si suddivide in due distinti rapporti commerciali: una cessione all'esportazione tra il cedente IT1 e il cessionario svizzero CH; una prestazioni di servizi su beni mobili resa dal prestatore IT2 nei confronti del committente CH.

Cedente	→ Italiano soggetto passivo di imposta
Cessionario	→ Extracomunitario soggetto passivo di imposta;
Vendita	→ Cessione all'esportazione previa lavorazione di un terzista italiano.

Adempimenti in capo al cedente IT1:

- emissione di fattura “non imponibile” ai sensi dell’art. 8, comma 1, lettera a) del D.P.R. n.633/1972 nei confronti del cessionario svizzero. L’art. 8, comma 1, lettera a), secondo periodo prevede, infatti, che i beni oggetto di una cessione all’esportazione, possono essere sottoposti per conto del cessionario extra-UE ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio, assiemaggio o adattamento ad altri beni (trattasi delle cosiddette “esportazioni congiunte”). Pertanto, la cessione di IT1 nei confronti di CH può assumere la qualifica di operazione non imponibile ai sensi del citato art. 8, a condizione che IT1 acquisisca la prova dell’avvenuta esportazione. A tal fine, IT2 deve, pertanto, cooperare con IT1, tenuto conto che il mancato invio dei beni, o la mancanza delle relative prove, in Svizzera, comporta per IT1 l’obbligo di regolarizzare l’operazione assoggettandola ad imposta. Si evidenzia, al riguardo, che ai fini doganali, il valore della merce esportata è dato dalla somma delle due fatture (quella della cessione del bene di IT1 a CH e quella della lavorazione di IT2 a CH);
- emissione del DDT indicando IT2 come luogo di destinazione ed evidenziando che la merce viene inviata per ordine e conto del cliente svizzero.

Prestatore	→ Italiano terzista soggetto passivo di imposta;
Committente	→ Extracomunitario soggetto passivo di imposta;
Tipo di prestazione	→ Lavorazione di beni mobili in Italia.

Adempimenti in capo al prestatore IT2:

- la lavorazione non è territorialmente rilevante in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972
- emissione del DDT per il reso lavorato con destinazione il committente svizzero.

CASO 58

La nostra società vende dei beni ad un soggetto tedesco. Prima della cessione facciamo effettuare delle rifiniture presso un terzista tedesco, che poi provvederà a consegnare il bene direttamente al nostro cliente. Si tratta di una cessione intracomunitaria ai sensi dell'art. 41 DL 331/93?

L'operazione da voi prospettata è stata oggetto di una sentenza della Corte di Giustizia UE C-446/2013 del 2.10.2014.

Come rilevano i giudici europei, un'operazione di questo tipo dovrebbe considerarsi avvenuta nell'altro Stato, cioè nel luogo in cui si trovano i beni nel momento iniziale della spedizione/trasporto a destinazione dell'acquirente (articolo 32, paragrafo 1, direttiva 2006/112). Ciò che conta, infatti, è l'oggetto della fornitura. Se i beni ceduti sono «finiti», e sono proprio quelli che il cedente si è impegnato a vendere al cliente comunitario che si è impegnato ad acquistarli, allora si trovano nel Paese dell'acquirente

già «al momento iniziale della spedizione o del trasporto», perché è qui che diventano beni finiti, dopo la lavorazione del terzista.

Ecco perché la vendita non viene considerata una cessione intracomunitaria ma una vendita interna, in quanto compiuta nello Stato membro in cui è stabilito l'acquirente, essendo di fatto l'operazione "spezzata" in due: prima, vi è la spedizione dei beni nell'altro Stato Ue a scopo di lavorazione; solo dopo, eseguita la prestazione, si realizza la vendita del bene finito.

Dal punto di vista operativo occorre pertanto impostare correttamente l'operazione fin dalla fase iniziale di invio dei beni nell'altro Paese comunitario. Poiché i beni non rientreranno in Italia (essendo già destinati alla successiva consegna al cliente a cui sono stati venduti), il fornitore dovrebbe considerarli come "trasferiti" a se stesso nello Stato della lavorazione. In questi casi, il venditore dovrebbe assumere una posizione Iva (rappresentante fiscale/identificazione diretta), per regolarizzare in questo Stato l'acquisto intracomunitario assimilato dall'Italia, così come previsto dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera f) della direttiva 2006/112.

Quanto alla successiva vendita interna dei beni all'acquirente, il fornitore è tenuto a verificare quali siano le regole vigenti nell'altro Stato membro. In particolare, dovrà accertarsi se sia applicabile o meno il *reverse charge*:

-
- **in caso affermativo, dovrebbe emettere fattura senza applicare l'imposta, riportando sul documento l'annotazione "inversione contabile" (articolo 21, comma 6 bis, lettera a), DPR 633/72), trattandosi di operazione extraterritoriale dal punto di vista nazionale. In questo modo, sarà il cessionario a integrare la fattura ricevuta, applicando l'Iva locale per l'operazione rilevante nel proprio Stato;**
 - **se il *reverse charge* non è applicabile, dovrebbe essere emessa fattura applicando l'Iva di questo Stato attraverso la posizione aperta nell'altro Paese.**

CAPITOLO OTTAVO

LE PRESTAZIONI DI SERVIZI

La normativa in tema di territorialità delle prestazioni di servizi resi o ricevuti da operatori UE o extra-UE è stata radicalmente modificata a decorrere dall'01.01.2010 dal D.Lgs. n. 18/2010 che ha recepito la Direttiva comunitaria n. 2008/8/CE.

I principi contenuti nella citata Direttiva, sono stati recepiti dal Legislatore nazionale nell'art. 7-ter, D.P.R. 633/1972, che contiene la regola generale per l'individuazione del luogo di rilevanza territoriale delle prestazioni di servizi.

Nel dettaglio, si deve distinguere tra:

- *servizi resi nei confronti di soggetti passivi, nel qual caso il luogo di rilevanza territoriale ai fini Iva è quello in cui è stabilito il committente (tassazione a "destino");*
- *servizi resi nei confronti di privati, ossia soggetti che non svolgono attività d'impresa o professionale, nel qual caso le prestazioni sono rilevanti nel luogo in cui è stabilito il prestatore (tassazione all' "origine").*

Pertanto, le prestazioni di servizi sono rilevanti nel territorio dello Stato:

RAPPORTI "B2B": Quando sono resi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

RAPPORTI "B2C": Quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

La C.M. n. 37/E/2011 ha precisato che per l'applicazione delle descritte regole ed in particolare quella prevista per i servizi "B2B" rilevano tre circostanze:

- *lo status di soggetto passivo del committente;*
- *il fatto che il committente agisca in qualità di soggetto passivo d'imposta per la specifica prestazione;*
- *il luogo di stabilimento del committente.*

La regola prevista dall'art. 7 ter DPR 633/72, non trova applicazione in tutti quei casi espressamente disciplinati dalle seguenti disposizioni e precisamente:

<i>Art. 7-quater Art. 7-quinquies</i>	DEROGHE ASSOLUTE: <i>i criteri territoriali si applicano a prescindere dalla qualifica del committente (business o consumer).</i>
<i>Art. 7-sexies Art. 7-septies</i>	DEROGHE RELATIVE: <i>i criteri territoriali indicati si applicano solo in presenza di un committente consumer.</i>

Relativamente a tal ultima categoria di servizi, per i quali, come detto, i criteri indicati negli artt. 7-sexies e 7-septies rilevano solo in presenza di un committente "consumer", è bene osservare che, laddove il committente sia un soggetto "business", la regola applicabile torna ad essere quella generale, con conseguente rilevanza territoriale nel Paese del committente.

CASO 59

Dobbiamo inviare in Svizzera un macchinario per una lavorazione, ultimata la quale ci verrà restituito in Italia. Quali adempimenti ai fini IVA?

Trattasi di un'operazione di perfezionamento passivo, cioè di operazione di reimportazione di merci comunitarie inviate al di fuori dell'UE per essere sottoposte a lavorazione, trasformazione o riparazione.

La Circ. n.37/E del 29 luglio 2011 al par. 5.1 prende in considerazione questo caso nel quale si verifica, per effetto delle modifiche in vigore dal 2010 conseguenti all'entrata in vigore del Decreto n.18/2010, la situazione in cui l'IVA, da esigere in dogana al momento della reimportazione, deve essere anche applicata dal soggetto committente del servizio stabilito in Italia, debitore dell'imposta ai sensi dell'art. 17 del D.P.R. n.633/1972.

La lavorazione del prestatore extra-UE è, infatti, un'operazione territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n.633/1972.

A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate ritiene opportuno che l'IVA sulla lavorazione venga corrisposta dal committente al momento di effettuazione della prestazione di lavorazione (così come disciplinato dall'art. 6, comma 6 del D.P.R. n.633/1972) tramite emissione di autofattura ai sensi dell'art. 17, comma 2, D.P.R. n.633/1972.

Al fine di evitare effetti distorsivi, il committente che, anteriormente alla reimportazione ha già applicato l'IVA sulla lavorazione tramite emissione di autofattura, al momento della reimportazione può documentalmente dimostrare l'avvenuto adempimento: in tal caso, dall'IVA calcolata in dogana dovrà essere sottratta l'imposta già assolta per effetto del predetto meccanismo di autofatturazione della prestazione di lavorazione.

In tal modo, viene scongiurata anche la possibilità che, in caso di mancato rientro del bene nel Paese, l'imposta sul servizio in questione non venga assolta. Diversamente, nel caso in cui l'avvenuto assolvimento dell'IVA non possa essere dimostrato, si continua ad applicare la procedura che prevede la liquidazione e l'assolvimento dell'IVA in dogana, all'atto della reimpostazione; in ogni caso, il committente italiano deve emettere l'autofattura che in luogo dell'applicazione dell'IVA indicherà la dizione *"IVA assolta in*

dogana con documento doganale n XY". Si segnala che anche l'agenzia delle Dogane è intervenuta sull'argomento con la Nota n.54819 del 7 settembre 2011.

CASO 60

A marzo 2017 abbiamo inviato in Germania del materiale che deve subire una lavorazione con ritorno in Italia. Quali sono gli adempimenti IVA e INTRASTAT che devono essere rispettati?

Prestatore	→ Comunitario terzista soggetto passivo di imposta;
Committente	→ Italiano soggetto passivo di imposta;
Tipo di prestazione	→ Lavorazione in UE con ritorno dei beni lavorati in Italia.

L'impresa italiana, committente, invia ad un'azienda tedesca, prestatore, dei beni da lavorare. Ultimata la lavorazione, il prestatore tedesco dovrà restituire il prodotto finito in Italia al committente nazionale. Poiché la merce lavorata verrà restituita nello stesso Stato di partenza, l'operazione non costituisce una cessione intracomunitaria in forza dell'art. 41, comma 3 del D.L. n.331/1993.

La lavorazione è territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia, in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n.633/1972 (in quanto viene data prevalenza al luogo in cui il committente soggetto passivo d'imposta ha fissato la sede della propria attività economica). Pertanto, l'impresa italiana è tenuta ad assolvere l'imposta ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.L. n.331/1993.

Gli adempimenti in capo al committente italiano al momento di invio della merce sono i seguenti:

-
- **obbligo di annotare l'uscita del macchinario sul registro previsto dall'art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993;**
-

- **emissione del DDT con la relativa causale “c/lavorazione”;**
- **compilazione del Mod. INTRA-1-bis ai fini statistici, se mensile.**

Gli adempimenti in capo al committente italiano al ricevimento della merce con la relativa fattura sono i seguenti:

- **numerare la fattura del fornitore comunitario ed integrarla con l’indicazione del controvalore in euro del corrispettivo e degli altri elementi che concorrono a formare la base imponibile dell’operazione espressi in valuta estera, nonché dell’ammontare dell’imposta, calcolata secondo l’aliquota applicabile (art. 46, comma 1, del D.L. n. 331/1993);**
- **annotare la stessa fattura integrata, distintamente, entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro IVA vendite secondo l’ordine della numerazione, con l’indicazione anche del corrispettivo delle operazioni espresse in valuta estera (art. 47, comma 1, primo periodo del D.L. n.331/1993);**
- **annotare la stessa fattura integrata, distintamente, anche nel registro IVA acquisiti al fine di esercitare la detrazione eventualmente spettante. In particolare, la fattura potrà essere annotata, ai sensi dell’art. 19, comma 1 del D.P.R. n.633/1972, a partire dal mese in cui l’imposta diviene esigibile e fino alla scadenza del termine della dichiarazione annuale relativa al secondo anno in cui l’imposta è divenuta esigibile**
- **annotare lo scarico del registro di cui all’art. 50, comma 5 del D.L. n.331/1993;**
- **compilare il Mod. INTRA-2-bis ai soli fini statistici, se mensile;**
- **compilare il Mod. INTRA-2-quarter per il servizio ricevuto.**

Si rammenta che l’art. 46, comma 5 del D.L. n.331/1993, così come riformulato per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013, obbliga il committente che non ha ricevuto la fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione, ad emettere entro il giorno 15 del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione stessa, la fattura – che avrebbe dovuto essere emessa dal prestatore – in un unico esemplare. Anche se l’art. 46, comma 5 fa espresso riferimento al “cessionario” di un acquisto intracomunitario di beni, questo obbligo con riferimento

alle “prestazioni di servizi generiche” ricade anche sul committente (Circ. n.35/E del 20 settembre 2012, par. 3.3). Detta fattura (c.d. “autofattura”), ai sensi dell’art. 47, comma 1, deve essere annotata nel registro vendite entro il termine di emissione e con riferimento al mese precedente e, ai fini dell’esercizio del diritto alla detrazione dell’imposta, distintamente anche nel registro acquisti.

CASO 61

Quando eseguiamo delle lavorazioni a titolo gratuito è necessario emettere autofattura? Eseguiamo lavorazioni gratuite (senza onerosità né in conto garanzia) per l’Italia, Ue ed Extra UE.

L’assenza della previsione di un corrispettivo non determina di per sé l’irrilevanza dell’operazione ai fini Iva. Considerato infatti che l’imposta in questione realizza, nell’ambito dell’Unione Europea la tassazione dei consumi, il legislatore comunitario ha dovuto includere nell’ambito di applicazione del detto tributo anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito, al fine di evitare vuoti impositivi o facili operazioni elusive che potrebbero condurre ad un consumo finale detassato dei beni e dei servizi.

In Italia le prestazioni di servizi senza corrispettivo sono disciplinate dall’art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Rientrano nell’ambito oggettivo di applicazione dell’Iva le prestazioni di servizi effettuate per l’uso personale o familiare dell’imprenditore, ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all’esercizio dell’impresa.

L’imponibilità delle prestazioni gratuite è subordinata, in ogni caso, alla sussistenza di due condizioni espressamente previste dalla norma testé citata, che attengono al valore della prestazione e alla detrazione dell’imposta. Si deve, cioè, trattare di servizi di valore unitario superiore a 25,82 euro e per la cui esecuzione siano stati utilizzati beni e servizi con Iva detraibile.

Vi sono poi alcune prestazioni di servizi gratuite che non sono soggette all’applicazione dell’imposta per esclusione normativa, e precisamente:

1. Le somministrazioni nelle mense aziendali e le prestazioni di trasporto, didattiche, educative e ricreative, di assistenza sociale e sanitaria, a favore del personale dipendente;

2. Le operazioni di divulgazione pubblicitaria svolte a beneficio delle attività istituzionali di enti e associazioni che senza scopo di lucro proseguono finalità educative, culturali, sportive, religiose e di assistenza e solidarietà sociale, nonché delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus);

3. Le diffusioni di messaggi, rappresentazioni, immagini o comunicazioni di pubblico interesse richieste o patrocinate dallo Stato o da enti pubblici

Ai sensi dell'ultimo comma del citato art. 3 del D.P.R. 633/1972, non è rilevante, ai fini Iva, l'uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero la messa a disposizione a titolo gratuito nei confronti dei dipendenti di:

1. Veicoli stradali a motore per il cui acquisto, anche in leasing o in caso di noleggio, sia stata utilizzata la percentuale di detraibilità di cui alla lettera c) del comma 1 dell'art. 19-bis1 D.P.R. 633/1972;

2. Telefoni cellulari, qualora sia stata computata in detrazione una quota dell'Iva relativa all'acquisto, pure sulla base di contratti di locazione, anche finanziaria, e di noleggio, ovvero alla prestazioni di gestione, non superiore alla misura in cui tali beni o servizi sono utilizzati per fini diversi da quelli relativi all'attività di impresa.

Con le modifiche apportate dalla legge n. 88 del 7 luglio 2009 (Comunitaria 2008), che ha adeguato la normativa interna agli articoli 74 e 75 della direttiva di rifusione n. 2006/112/CE, sono state introdotte rilevanti novità nella determinazione della base imponibile per le operazioni effettate senza il pagamento di uno specifico corrispettivo. In particolare, ai sensi della nuova formulazione dell'art. 13 comma 3 lettera c) D.P.R. 633/1972, per individuare la base imponibile di una prestazione di servizi resa a titolo gratuito, ove rilevante ai fini impositivi, si deve fare riferimento, non più al valore normale, come previsto precedentemente, ma alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione dei servizi.

Partendo quindi dal presupposto che le prestazioni gratuite di servizi sono imponibili se e soltanto se per l'esecuzione della prestazione stessa siano stati acquistati beni o servizi assoggettati ad iva e detratta l'iva, la quantificazione della base imponibile ne dovrà tenere conto. In sostanza si dovranno considerare solamente le spese relative ai fattori produttivi in relazione al cui acquisto sia stato esercitato il diritto alla detrazione dell'iva, escludendo, quindi, sia gli acquisti di beni e servizi per i quali non abbia trovato applicazione l'iva (ad esempio costi del personale impiegato nell'esecuzione del servizio), sia le spese sostenute per i beni e servizi con riferimento ai quali l'iva non sia stata detratta.

Ai sensi dell'art. 6 comma 3 D.P.R. n. 633/1972, la prestazione di servizi gratuita e/o auto consumata, è imponibile al momento in cui viene resa, ovvero, se di carattere periodico o continuativo, nel mese successivo a quello in cui è stata resa.

Per quanto attiene alle prestazioni eseguite nelle Ue e a quelle extra Ue valgono le seguenti osservazioni:

1. Dal 2010 le prestazioni di servizi, per ciò che concerne i principi di territorialità non sono più disciplinate da norme specifiche ma sono soggette alle disposizioni ordinarie, nello specifico dall'art 7- ter all'art. 7-septies D.P.R. 733/1972;

2. Ipotizzando una prestazione generica di lavorazioni su beni mobili (non essendo stato specificato nel quesito il tipo di lavorazione), si possono avere le seguenti casistiche:

- ✓ **Quando resa ad un committente soggetto passivo Iva si considera effettuata nel paese di residenza del committente, indipendentemente dalla residenza del prestatore e dal luogo in cui è stata eseguita, ai sensi della regola generale di cui all'art. 7-ter;**
- ✓ **Quando resa ad un committente privato, si applica la deroga di cui all'art. 7-sexies, per cui la prestazione si considera effettuata in Italia, quando materialmente eseguita in Italia.**

Da quanto sopraesposto si ritiene che sarà necessario innanzitutto identificare l'operazione e pertanto verificare che la lavorazione rientri nel campo di applicazione dell'iva (valore della prestazione superiore a 25,82 Euro - iva detratta sugli acquisti inerenti alla prestazione). Definita l'operazione, assoggettabile o meno ad Iva si guarda al principio di territorialità. Quindi se territorialmente rilevante in Italia verrà applicata

l'iva come nelle ipotesi sopra specificate, nell'ipotesi di operazione non rilevante verrà emessa una fattura non soggetta ad iva.

CASO 62

Servizio di trasporto di imbarcazioni commissionato da un cliente privato UE, in particolare il trasporto avviene da un porto UE ad altro porto UE. Ed inoltre anche il servizio di trasporto sempre di imbarcazioni da un cantiere navale ITA ad un porto UE.

Ai sensi dell'art. 7, co. 1 lett. f) del DPR 633/72, per trasporto intracomunitario di beni si intende il trasporto di merce i cui luoghi di partenza e di arrivo sono situati nel territorio di due Stati membri UE diversi.

I trasporti intracomunitari rientrano tra le prestazioni generiche di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72, qualora coinvolgano due soggetti passivi (B2B).

Se invece le prestazioni di servizi di trasporto sono commissionate da soggetti privati UE, la normativa italiana rimanda alla deroga prevista dall'art. 7-sexies lett. b) e c) che si occupa di disciplinare la territorialità delle seguenti prestazioni:

- ✓ **Trasporto di beni, diverso da quello intracomunitario: rileva in Italia in base alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;**
- ✓ **Trasporto di beni intracomunitario: rileva in Italia quando il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato.**

Nella fattispecie da Lei prospettata, la vostra società che cura il servizio di trasporto, (nel caso specifico trasporto via terra di imbarcazioni), commissionato da un soggetto privato UE, con partenza dal cantiere navale ITA e destinazione in un altro stato Ue, dovrà emettere fattura con addebito dell'IVA in quanto le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, nei rapporti B2C, come specificato sopra, si considerano effettuate in Italia quando il trasporto ha inizio nel territorio dello Stato (CM 37/E 29 luglio 2011).

Nella seconda ipotesi da Lei prospettata (servizio di trasporto di imbarcazioni, via terra, da un Paese Ue ad un altro Stato membro), l'operazione è fuori campo di applicazione

dell'IVA, e pertanto l'operatore italiano dovrà identificarsi direttamente o nominare un rappresentante fiscale nel Paese di partenza del bene, al fine di poter adempiere agli adempimenti ai fini Iva nel suddetto Paese (fatturazione e liquidazione Iva).

Nell'ipotesi di trasporto iniziato in un Paese Ue e diretto in un Paese Extra-Ue, ci troviamo nella fattispecie di un trasporto extracomunitario, pertanto come sopra specificato sarà soggetto ad Iva nel Paese Ue in proporzione alla tratta in territorio comunitario.

CASO 63

Come registriamo fatture emesse da fornitori Extra Ue per provvigioni?

In merito al vostro quesito si precisa quanto segue:

Le provvigioni corrisposte ad un agente per servizi di intermediazione con rappresentanza resi in nome e per conto del cliente, sono soggette a regole sulla territorialità dell'IVA diverse a seconda che:

- ✓ **siano rese a soggetti passivi di imposta (B2B), per i quali opera la regola generale di cui all'art. 7-ter DPR 633/72 e pertanto l'operazione è territorialmente rilevante nel luogo dove è stabilito il committente;**
- ✓ **siano rese a soggetti privati B2C, per i quali torna applicabile quanto previsto dall'art. 7-sexies lett. a) DPR 633/72 e pertanto l'operazione è territorialmente rilevante nel luogo dove si considerano effettuate le operazioni sottostanti, oggetto di intermediazione.**

Nel vostro caso specifico si presume che abbiate ricevuto una fattura senza applicazione dell'imposta da parte dell'agente Extra Ue e dovrete pertanto procedere all'emissione di autofattura.

Al sottoscritto non è dato sapere a quale tipologia di intermediazione si riferisca la provvigione percepita dalla vostra società. Pertanto bisogna porre attenzione alla tipologia di intermediazione fornita dall'agente Extra-Ue. Infatti a seguito delle modifiche apportate all'art. 9, co. 1, n. 7) sono assoggettate al regime di non

imponibilità IVA le intermediazioni fornite ad un soggetto passivo d'imposta stabilito in Italia se sono relative a:

1. Beni in importazione, in esportazione o in transito;

2. Trasporti internazionali di persone o di beni;

3. Noleggi e locazioni di navi, aeromobili, autoveicoli, vagoni ferroviari, cabine-letto, containers, carrelli, adibiti ai trasporti internazionali non imponibili;

4. Cessioni di licenze all'esportazione;

5. Intermediazioni relative ad operazioni effettuate fuori dal territorio comunitario

Nei suddetti casi elencati, dovrà essere emessa autofattura non imponibile ai sensi dell'art. 9 co. 1, n. 7) DPR 633/72. In tutti gli altri casi, l'autofattura verrà emessa con applicazione dell'IVA.

CASO 64

Airbnb, regolarmente iscritta al VIES Irlanda, emette fattura per costi del servizio Airbnb per l'uso della piattaforma online relativa ad alloggi vacanza. Quale trattamento Iva applicare?

Le piattaforme multi parti, quali ad esempio Airbnb, sono attività tradizionali facilitate dal web. A tal proposito la Risoluzione del 16.05.2008, aveva specificato che l'uso di internet quale mezzo di comunicazione è equiparabile ad uso di telefono o fax e non fa mutare la natura giuridica dell'operazione pertanto il servizio reso dalle piattaforme multi parte assume natura di intermediazione a condizione che la piattaforma non agisca in nome proprio.

La conferma che non si tratta di una prestazione di servizio immobiliare si trova nel Regolamento UE n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013, entrato in vigore dal 01.07.2017.

In particolare gli art. 31-bis, 31-ter, 31-quater del suddetto Regolamento UE n. 282/2011 elencano una serie di prestazioni di servizi che rientrano nei servizi relativi a beni immobili e prestazioni che non rientrano.

L'art. 31-bis, paragrafo 3, lett. d) dello stesso Regolamento specifica che l'intermediazione nella prestazione di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzione analoga non rientra nelle prestazioni relative a beni immobili qualora l'intermediario agisca in nome e per conto di un'altra persona.

Pertanto trattandosi di un servizio di intermediazione, nell'ipotesi di un soggetto passivo (B2B) l'imposta è dovuta nel Paese del committente (art. 7-ter DPR 633/72), mentre nell'ipotesi di soggetto privato l'imposta va assolta nel Paese di effettuazione dell'operazione intermediata (art. 7-sexies DPR 633/72).

In relazione a quanto detto, nel caso di immobile sito in Italia e fatturazione del compenso da parte dell'intermediario irlandese (Airbnb), l'imponibilità della prestazione opera in due casi:

1) Il cliente ovunque stabilito è consumer e l'immobile è situato in Italia;

2) Il cliente business è stabilito in Italia a prescindere dal luogo di ubicazione dell'immobile.

CASO 65

Una multinazionale Tedesca ns. fornitore tramite la sua consociata in Iran ha effettuato per ns. conto servizi di manutenzione su impianto OIL & GAS in Iran. La fattura ci viene fatta direttamente dalla sua consociata in Iran. Come debbo considerare la fattura? Mi sembra che sia corretto registrarla solo in COGE come costo e senza fare autofattura ai sensi art.17 in quanto il servizio non è territorialmente rilevante in Italia è esatto?

Ai sensi dell'art. 7-quater DPR 633/72, le prestazioni di servizi relativi ai beni immobili sono territorialmente rilevanti nel Paese dove è situato il bene immobile, e questo a prescindere dal Paese di stabilimento del prestatore del servizio o del committente.

In particolare il Regolamento UE n. 1042/2013 del 7 ottobre 2013, entrato in vigore dal 01.01.2017, ha introdotto importanti e rilevanti modifiche al Regolamento UE n. 282/2011 in merito alla territorialità Iva con riferimento ai servizi immobiliari.

In particolare il nuovo art. 13-ter lett. b) del Regolamento Ue n. 282/2011 fornisce una definizione univoca di bene immobile, ovvero “qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul suolo o ad esso incorporato, sopra o sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile né agevolmente rimuovibile”.

Nella fattispecie per fabbricato si intende: una struttura eretta dall’uomo con un tetto e dei muri come una casa o una fabbrica; per edificio si intende: altre strutture che non si considerano fabbricati (ad es: strade, ponti, porti, dighe, impianti idrici e fognari, centrali elettriche, etcc.).

Nel vostro caso specifico descritto nel quesito viene fatto riferimento ad un impianto petrolifero Oil&Gas in Iran, che ad avviso dello scrivente può essere considerato un bene immobile alla luce della definizione fornita dal Regolamento Ue sopracitato.

Pertanto i servizi di manutenzione sull’impianto (bene immobile) saranno territorialmente rilevanti nel luogo dove è ubicato il bene, nella fattispecie in Iran.

Quindi appare corretta l’applicazione dell’Iva iraniana e la contabilizzazione del documento in contabilità generale.

CASO 66

Siamo una società produttrice di macchine di legatoria ed acquistiamo delle chiavette USB provenienti da diversi Paesi Extra-Ue tramite un nostro fornitore Italiano. Le chiavette vengono rivendute complete di nostro software di proprietà. Il prezzo di vendita comprende il prezzo della USB (5% circa del totale) più il nostro costo della manodopera (95%) per la programmazione del software (il costo del software non lo addebitiamo). La vendita la trattiamo come cessione di beni, quindi se il cliente è comunitario poniamo in essere una cessione intracomunitaria non imponibile ai sensi dell’art. 41 DL 331/93, mentre se il cliente è Extra-Ue una cessione all’esportazione non imponibile ai sensi dell’art. 8, co. 1, lett. a). E’ corretta la procedura da noi utilizzata?

Le operazioni di compravendita relative al software, ai fini Iva, vanno esaminate in funzione della natura standardizzata o personalizzata del bene.

Nello specifico:

✓ **Il software standardizzato è realizzato in serie;**

✓ **il software personalizzato è prodotto sulla base delle specifiche esigenze dell'acquirente.**

Di regola, la cessione del software standardizzato dà luogo ad una cessione di beni, a differenza del software personalizzato, la cui cessione integra una prestazione di servizi ai sensi dell'art. 3 co. 2 del DPR 633/72.

Nella fattispecie descritta nel quesito par di capire che la vostra società spedisca al cliente Ue o Extra Ue il software di vostra proprietà unitamente ad una chiavetta USB (supporto fisico), precedentemente importata e poi rivenduta insieme al software.

Come da voi indicato nel quesito il software ha prevalenza sul costo totale della chiavetta. Pertanto il trattamento ai fini Iva corretto dipende dalla tipologia di software da voi commercializzato:

✓ **in caso di vendita di un software standardizzato ad un cliente di altro Paese membro, la consegna fisica del prodotto implica la qualificazione dell'operazione come una cessione intracomunitaria, non imponibile IVA ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. a), del D.L. n. 331/1993, per la quale deve essere presentato il modello INTRA 1-bis;**

✓ **nel caso di vendita di un software standardizzato ad un cliente di altro Paese extra UE, si tratterà di una esportazione ai sensi dell'art. 8 co. 1 DPR 633/72;**

✓ **nel caso di vendita di un software personalizzato ad un cliente di altro Paese membro oppure Extra Ue in questa ipotesi, il fornitore nazionale effettua una prestazione di servizi "generica", non soggetta a IVA in Italia, a prescindere dalla modalità di consegna del prodotto (su supporto fisico o attraverso Internet) ai sensi dell'art. 7 -ter DPR 633/72.**

CASO 67

Siamo un'azienda che commercializza prodotti per capelli e vorremmo proporre dei corsi tecnico-formativi ai nostri clienti esteri, che dovremmo poi fatturare. Chiediamo informazioni sull'applicabilità o meno dell'Iva in fattura nelle casistiche di seguito elencate (ed eventuale titolo di non imponibilità da indicare).

Prestazioni di servizi rese a:

- 1. cliente UE (no Italia) in Italia***
- 2. cliente UE (no Italia) nel suo Paese***
- 3. cliente UE (no Italia) in altro Paese UE diverso dal suo***
- 4. cliente Extra-UE in Italia***
- 5. cliente Extra-UE nel suo Paese***
- 6. cliente Extra-UE in altro Paese UE diverso da Italia***
- 7. cliente Extra-UE in altro Paese Extra-UE diverso dal suo.***

Preliminarmente è indispensabile capire se i corsi tecnico formativi da voi indicati nel quesito possano essere riconducibili a consulenze tecniche o specificatamente a prestazioni di formazione e addestramento (prestazione didattica).

Nella prima ipotesi i corsi rientrerebbero nelle prestazioni di servizi generiche e pertanto sarebbero riconducibili all'art 7 ter D.P.R 633/73.

L'art. 7-ter stabilisce che le prestazioni generiche sono territorialmente rilevanti nei rapporti:

- B2B, cioè cliente soggetto passivo, nel Paese del committente;
- B2C, cioè cliente privato, nel Paese del prestatore.

Non ha pertanto rilevanza il luogo dove viene svolta la prestazione del servizio.

Nella seconda ipotesi, se consideriamo le suddette prestazioni rientranti nei corsi di formazione e addestramento (prestazioni didattiche), occorre far riferimento all'art. 7-quinquies DPR 633/72 (Risoluzione 44/E/2012).

L'art. 7-quinquies DPR 633/72 stabilisce che le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche educative etc. rese a committenti non soggetti passivi, sono territorialmente rilevanti nel Paese dove vengono svolte.

Se invece le suddette prestazioni vengono rese nei confronti di committenti soggetti passivi, valgono le regole sopraenunciate in merito alle prestazioni generiche (art.7-ter DPR 633/72).

CASO 68

Problematica relativa ad una prestazione di catering effettuata materialmente da una società di catering italiana nel corso di una fiera in un altro paese Ue (Germania). Tale prestazione è stata commissionata da una società (del settore meccanico) committente italiana.

Nello specifico: durante una fiera del settore meccanico che si è svolta nel 2018 in Germania, una società italiana committente (operante nel settore meccanico) ha commissionato ad una società italiana di catering l'allestimento di servizi di buffet (con preparazioni di alta cucina italiana) all'interno del proprio stand di prodotti meccanici.

si chiede conferma:

- ***se tale prestazione di catering debba essere fatturata dalla società di catering fuori campo iva ex art. 7-quater (perché territorialmente rilevante nell'altro stato Ue (Germania) in cui la prestazione è stata eseguita);***
- ***e se il cessionario dovrà integrare la fattura con il meccanismo dell'inversione contabile indicando l'iva tedesca?***

in caso affermativo si chiede:

il soggetto committente/cessionario italiano che procedura deve seguire per versare in Germania l'iva all'erario tedesco? deve richiedere piva tedesca?

si chiede, inoltre, conferma del fatto che la società di catering non deve inviare gli elenchi Intrastat perché le prestazioni di servizi specifici in deroga ex 7-quater sono escluse dagli obblighi Intrastat.

La riforma della territorialità Iva delle prestazioni di servizi, avvenuta ad opera del D.Lgs. n.18/2010 ha confermato la presenza di alcune tipologie di servizi la cui territorialità ai fini Iva è individuata in deroga alla regola generale, prevista dall'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/72, dettando regole specifiche in funzione del singolo servizio.

In particolare, l'art. 7-quater contiene una serie di deroghe cd. "assolute", in quanto applicabili a prescindere dalla qualifica del committente (business o consumer).

Tra queste, la lett. c) e d), dell'art. 7-quater, del D.P.R. n. 633/1972, individuano il luogo di rilevanza territoriale delle prestazioni relative ai servizi di ristorazione e catering, collegandoli entrambi al luogo di effettuazione degli stessi.

Pertanto nella fattispecie descritta nel quesito par di capire che la prestazione di catering verrà svolta da una società italiana presso una fiera che si svolgerà in Germania. La società committente è una società italiana.

In questo caso la prestazione è territorialmente rilevante in Germania ai sensi dell'art. 7-quater lett. c) DPR 633/72, pertanto la società di catering dovrà nominare un rappresentante fiscale in Germania o identificarsi direttamente, ed emettere fattura con Iva tedesca.

La società di catering non dovrà emettere fattura fuori campo iva (art.7-quater DPR 633/72) nei confronti del committente italiano in quanto la prestazione non è stata effettuata nei confronti di un soggetto passivo che è debitore dell'imposta in un altro stato membro dell'UE (art 21 co. 6 bis lett. a) DPR 633/72).

La società italiana committente riceverà dunque la fattura da parte del rappresentante fiscale o identificazione diretta con l'applicazione dell'iva tedesca, e potrà chiedere il rimborso ai sensi dell'art. 38-bis1, dell'Iva addebitata.

E' da verificare tuttavia se in Germania l'obbligo di identificazione diretta sia in capo al committente o al prestatore del servizio.

L'elenco Intrastat non dovrà essere presentato in quanto l'art 7-quater non rientra ai sensi dell'art.50 co 6 DL 331/1993 tra le prestazioni oggetto di comunicazione.

CASO 69

Abbiamo importato un macchinario dal Messico (acquisto) per produrre presso il nostro stabilimento italiano merce che poi esportiamo in Messico. Ora abbiamo acquistato degli stampi in Italia e apportato delle modifiche al macchinario e dobbiamo addebitare sia gli stampi che la lavorazione per le modifiche al cliente messicano. Con quale esenzione Iva dovremmo emettere la fattura (art 7-ter DPR 633/72) come servizio per la manutenzione fatta al macchinario e agli stampi visto che restano per ora in Italia?

Premesso che il regime relativo agli stampi è particolarmente complesso, è necessario effettuare una preliminare distinzione sul trattamento fiscale dei suddetti, in relazione al tipo di contratto stipulato con il cliente:

A. Stampi ceduti in un unico contratto con quello della fornitura dei beni

Secondo la prassi amministrativa, la non imponibilità Iva delle cessioni di stampi in ambito UE ed EXTRA UE è riconosciuta quando l'impresa italiana, in base ad un unico contratto d'appalto, si impegna nei confronti del cliente estero a realizzare non solo lo stampo, ma anche i prodotti, con previsione di prezzi distinti.

In questa ipotesi, lo stampo, una volta sviluppato, diventa di proprietà del cliente non residente, ma resta in "prestito d'uso" presso il soggetto nazionale in modo da essere utilizzato per la fabbricazione dei prodotti.

Più nello specifico, nella situazione esposta, già con la C.M. 13-VII-15-464/1993 (§ B.2.3) e con la R.M. 421221/1980, era stato chiarito che, affinché allo stampo si applichi lo stesso trattamento IVA dei beni con esso prodotti, è necessario che:

- 1) tra il committente non residente e l'operatore nazionale venga stipulato un unico contratto d'appalto avente ad oggetto sia la realizzazione dello stampo sia la fornitura dei beni che con esso si producono,
- 2) lo stampo, a fine lavorazione, venga inviato nello Stato UE o extra-UE del cliente, a meno che, in conseguenza dell'ordinario processo di produzione o per accordi contrattuali, sia distrutto o sia divenuto ormai inservibile.

Pertanto l'addebito dello stampo è equiparato ad una esportazione ai sensi dell'art. 8 D.P.R. 633/73 se gli stampi vengono inviati al cliente a lavoro eseguito o vengono distrutti in quanto inservibili.

Appare opportuno precisare che lo stampo può essere realizzato dallo stesso prestatore/cedente ovvero acquistato per suo conto presso terzi (come nel vostro caso)

Secondo la Cassazione (sentenza n. 23761 del 20/11/2015) se gli stampi di proprietà del committente al termine della produzione non concordata nel contratto specifico

restano in Italia in custodia alla società appaltatrice o subappaltatrice per ulteriori realizzazioni, devono essere fatturati con applicazione dell'IVA, dovendosi ritenere esaurita l'operazione di cessione intracomunitaria con l'estinzione del rapporto contrattuale avente ad oggetto la realizzazione del bene-strumentale.

B. Stampi ceduti con contratto autonomo da quello della fornitura dei beni

Se esiste un contratto autonomo per la fornitura di stampi, la cessione segue la disciplina propria della cessione dei beni. Tali forniture vanno assoggettate ad Iva in Italia a meno che lo stampo dopo il suo utilizzo sia stato inviato all'estero a disposizione dell'acquirente comunitario.

C. Contributo stampi e addebito costi

In questa fattispecie il cedente nazionale assume l'impegno di mantenere integri ed inalterati gli stampi ovvero di adeguarli alle mutate esigenze della produzione, ed addebita al cliente extra Ue specifici corrispettivi ("contributi") per i costi sostenuti. Tali addebiti sono da considerarsi oneri accessori ed inerenti all'operazione principale di cessione e quindi ne seguono la non imponibilità IVA. Si tratta infatti di spese incrementative dei prodotti ceduti.

Venendo al vostro caso specifico, in relazione a quanto specificato sopra, per poter rispondere in maniera esaustiva al vostro quesito diventa necessario capire quale tipo di contratto sia stato stipulato tra la vostra società e il committente messicano.

Per quanto attiene alla prestazione di servizi relativa alla manutenzione effettuata sul macchinario dovrete emettere una fattura non soggetta ad imposta ai sensi dell'art.7 ter D.P.R 633/72.

CASO 70

Nel caso in cui venga fatturato il trasporto nelle fatture di cessioni intracomunitarie o extracomunitarie, in una voce a parte quale "freight cost", tale costo sarà da considerarsi come spesa accessoria e quindi seguirà la non imponibilità del bene (Non Imponibile art. 8 comma 1 lett. a) per le cessioni extracomunitarie? Non Imponibile art. 41DL 331/93 per le cessioni intracomunitarie)?

Si, l'operazione è corretta.

In base all'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972, il trasporto integra una prestazione accessoria ad una cessione di beni se effettuato direttamente dal cedente, ovvero per suo conto e a sue spese (primo comma), sicché se la cessione è non imponibile ai sensi dell'art. 41 DL 331/93 (cessione intracomunitaria) oppure art. 8 DPR 633/72 (cessione all'esportazione) anche il corrispettivo della prestazione accessoria si considera soggetto non imponibile, concorrendo a formare la base imponibile della cessione (secondo comma).

CASO 71

IT effettua un servizio di manutenzione/ riempimento/ svuotamento filtri di impianto per cliente EXTRA UE in territorio EXTRA UE oppure per cliente UE in territorio UE. Come si configura tale servizio ai fini IVA?

Si tratta di una prestazione di servizio generica, territorialmente rilevante nel Paese del committente ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72.

Pertanto la vostra società dovrà emettere la fattura esclusa da iva ai sensi dell'art. 7-ter DPR 633/72.

Dovrà essere verificato che l'impianto non sia considerato un bene immobile e per la suddetta verifica bisognerà fare riferimento a quanto disposto dall'art. Art. 31-bis par. 2 Regolamento Ue 282/2011, e più specificatamente dalla lettera n) lavori di manutenzione e riparazione, ispezione e controllo di macchinari o attrezzature che possano essere considerati beni immobili.

Se i macchinari o le attrezzature installati o montati sono considerati beni immobili i servizi di manutenzione, riparazione, ispezione e controllo prestati relativamente a tali beni sono considerati relativi a un bene immobile e pertanto territorialmente rilevanti nel luogo di ubicazione dell'immobile ai sensi dell'art. 7-quater D.P.R. 633/72.

CASO 72

Abbiamo acquistato un macchinario da un fornitore tedesco nel mese di febbraio 2017. Successivamente alla messa in funzione, sono emerse alcune non conformità del bene vendutoci, con la conseguenza che i nostri dipendenti a marzo 2017 hanno dovuto dedicare alcune ore per renderlo pienamente conforme all'attività produttiva. D'accordo con il nostro fornitore, abbiamo deciso di addebitargli le ore impiegate per la riparazione del macchinario. Come comportarci ai fini IVA e INTRASTAT?

Dal quesito posto, emerge che l'addebito al fornitore UE viene fatto a titolo di riparazione del macchinario precedentemente acquistato. Trattasi pertanto di una prestazione di servizi generica che, in forza dell'art. 7-ter del D.P.R. n.633/1972, costituisce un'operazione non rilevante ai fini IVA in Italia in quanto viene data prevalenza al luogo in cui il soggetto passivo committente ha fissato la sede della propria attività economica.

L'impresa italiana, che in quest'operazione assume la veste di prestatore, è obbligata ad emettere fattura non soggetta IVA ai sensi dell'art. 7-ter, al momento di "effettuazione" come disciplinato dall'art. 6, comma 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013, secondo quanto stabilito dall'art. 21, comma 6-bis, lettera a), occorre indicare obbligatoriamente sulla fattura la dicitura "inversione contabile", oltre al numero di partita IVA del committente UE, come stabilito dall'art. 21, comma 2, lettera f). Inoltre, sempre per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013, deve essere emessa fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, che deve essere registrata entro il termine di emissione e con riferimento al mese di effettuazione.

Si evidenzia che tale fattura concorre, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2013, alla determinazione del volume d'affari; al contrario, non concorre alla

determinazione dello status di esportatore abituale, né alla formazione del relativo plafond.

Il prestatore italiano è inoltre tenuto a riepilogare i dati dell'operazione nel Mod. INTRA-1-quater dei servizi resi.

CASO 73

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

Dal 2010 le prestazioni di servizi, per ciò che concerne i principi di territorialità non sono più disciplinate da norme specifiche ma sono soggette alle disposizioni ordinarie, nello specifico dall'art. 7-ter all'art. 7-sexies

Trattandosi da una prestazione resa da un committente soggetto passivo Iva si considera effettuata nel Paese di residenza del committente, indipendentemente dalla residenza del prestatore e dal luogo in cui è stata eseguita, ai sensi della regola generale di cui all'art. 7-ter. Pertanto la prestazione è soggetta ad Iva in Italia (art. 7-ter DPR 633/72) in quanto il committente è stabilito in Italia.

OPERAZIONI INTERNAZIONALI IN AMBITO

IVA



Gli aspetti fiscali IVA connessi alla materia degli scambi con l'estero pongono spesso le imprese e gli operatori del settore di fronte a problematiche e a dubbi operativi di non facile e immediata soluzione, che derivano soprattutto dalla notevole complessità tecnica della materia e dalla continua evoluzione della normativa e della prassi di settore.

In relazione alle principali spinosità associate alle suddette operazioni internazionali, gli operatori necessitano di indicazioni utili per potersi districare dalle insidie, insite in una normativa particolarmente complessa.

Pertanto lo scopo di questa trattazione è quello di fornire un'ampia rassegna di casi pratici riguardanti i principali aspetti operativi e gli adempimenti previsti dalla normativa in materia IVA.

La guida è stata realizzata in base all'esperienza maturata in questi anni di collaborazione con Unioncamere Lombardia. Abbiamo selezionato alcuni quesiti a nostro avviso di interesse generale su vari argomenti in materia di Iva internazionale.

I suddetti quesiti sono stati suddivisi per macro-argomenti:

- La territorialità dell'Iva e le cessioni intracomunitarie;
- Le cessioni all'esportazione;
- Cessioni di beni gratuiti, omaggi e campioni gratuiti;
- Acquisti intracomunitari;
- Depositi Iva e consignment stock;
- Le triangolazioni Iva e le operazioni a catena;
- Le triangolazioni Iva con lavorazione;
- Le prestazioni di servizi

Le risposte ai quesiti saranno aggiornate alla luce dei più recenti provvedimenti emanati, prestando pertanto particolare attenzione alle novità intervenute in diversi settori.

La guida è stata elaborata con lo scopo di offrire soluzioni chiare ed esaurienti ai più frequenti dubbi interpretativi che caratterizzano l'espletamento della quotidiana pratica operativa.

La pubblicazione verrà periodicamente aggiornata per il prossimo biennio, in seguito all'emanazione di eventuali novità relative agli argomenti trattati.

