

## INTRODUZIONE E PRINCIPI GENERALI

### PREMESSA

L'inizio dell'analisi delle operazioni internazionali non può che essere dedicato ai principi generali, con la disamina delle norme europee, ed andando avanti con le norme nazionali che discendono dal recepimento di quelle adottate a livello di Unione Europea, di cui l'Italia fa parte.

Inoltre bisogna dire che il panorama legislativo è quanto mai movimentato: moltissime sono state le novità legislative negli ultimi anni, sia a livello fiscale che doganale.

In questo capitolo si parlerà perciò dei seguenti argomenti, cercando di essere il più concisi ed utili possibile:

- **attuale quadro normativo IVA:** la situazione ad oggi, le modifiche alla normativa a partire dal 2010, il Reg. UE 282/2011;
- **la qualificazione delle operazioni ai fini IVA** e il concetto di territorialità ai fini IVA;
- i soggetti non residenti e le modalità di identificazione ai fini IVA in Italia;
- il reverse charge;
- il nuovo Codice Doganale Comunitario, i regimi doganali;
- la classificazione delle merci e la nomenclatura combinata;
- gli Inconferms 2010;

Queste argomentazioni vastissime vengono affrontate "in pillole" per essere poi successivamente sviluppate nel contesto delle operazioni di cui si va a trattare nei capitoli successivi, in cui si affronteranno le diverse tipologie di operazioni con l'estero (esportazioni, importazioni, operazioni intra UE, ecc.)

## 1. ATTUALE QUADRO NORMATIVO IVA

### 1.1. NOVITA' A MAGGIO 2014

Dall'ultimo aggiornamento 1.08 le novità principali sono le seguenti:

- **A partire dal 1° luglio 2013 la Croazia entra a far parte della UE.** Da tale data pertanto gli scambi commerciali sono disciplinati dalle norme sulle operazioni intra UE, e non più da quelle su importazioni ed esportazioni. **(V. Appendice Cap. 5)**
- **A partire dal 1° novembre 2013 entra in vigore il Reg. 952/2013/UE** (di rifusione del Reg. CE 450/2008), **ovvero il Nuovo Codice Doganale Comunitario. (V. Cap. 1 par. 6)**
- **A partire dal 1° gennaio 2014**, il DDL n. 958/2013 - Semplificazioni aveva previsto un cambiamento negli **adempimenti per l'esportatore abituale**:
  - trasmissione telematica dichiarazione d'intento all'Agenzia Entrate da parte dell'esportatore abituale;
  - consegna dichiarazione d'intento, insieme alla ricevuta di trasmissione, al cedente/prestatore, prima dell'effettuazione dell'operazione da non assoggettare all'applicazione dell'imposta
  - il cedente/prestatore avrebbe dovuto riepilogare, in dichiarazione annuale IVA, i dati contenuti nelle lettere d'intento ricevute, già comunicate dal cessionario/committente (sarebbe venuto meno l'attuale obbligo per il fornitore di comunicare all'Agenzia Entrate i dati contenuti nella dichiarazione d'intento ricevuta).**Ad oggi, tale modifiche non sono ancora state recepite (V. E-book "Plafond IVA 1.09" - Studio Giardini).**
- **A partire dal 1° gennaio 2014, va a regime la Comunicazione Polivalente** che sostituisce le precedenti modalità di comunicazione:
  - **black list (V. Cap. 10)**
  - **acquisti da Repubblica di San Marino (V. Cap. 8).**

- **A partire dal 24 febbraio 2014**, data di pubblicazione del DM 12/02/2014, **la Repubblica di San Marino esce dalla Black List ex DM 04/05/1999 (V. Cap. 8 - 10)**
- **A partire dal 1° luglio 2014 entrerà in vigore (?) la cosiddetta WebTax**: in caso si intendano acquistare spazi pubblicitari on line e link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca, questi dovranno essere acquistati solo attraverso soggetti quali editori, concessionari pubblicitarie, motori di ricerca o altri operatori pubblicitari titolari di partita IVA. La Legge di Stabilità ha inoltre previsto che l'acquisto di servizi pubblicitari on line o servizi ausiliari deve essere effettuato solo ed esclusivamente mediante bonifico bancario o postale o con altri mezzi di pagamento tracciabili con il numero identificativo del beneficiario (chissà chi è mai riuscito a comprarli in contanti?). Si ricorda che è già stato presentato ricorso in sede europea. **Si tratta ovviamente di un'idiozia (speriamo) senza seguito, potenzialmente dannosa per le imprese, scritta da chi non ha la minima idea di come funziona l'IVA e l'Unione Europea.**
- **Con RM 10/E/2014, in vista dell'organizzazione di EXPO Milano 2015**, si autorizzano i fornitori italiani di beni e servizi a fatturare ai partecipanti stranieri all'Expo 2015 senza IVA in regime di non imponibilità **(V. Cap.2)**.

## 1.2. CRONOLOGIA MODIFICHE ALLA NORMATIVA IVA DAL 2010

Di seguito le principali modifiche intervenute nella disciplina IVA dal 2010.

### DAL 01/01/2010

Entrano in vigore le nuove regole denominate **Vat Package 2008**, recepite con D.Lgs 18/2010

- **sul rimborso IVA (Direttiva 2008/9/CE)**;

**La Direttiva 2008/9/CE fissa la nuova procedura** per la richiesta del rimborso IVA ex art. 170 Direttiva 2006/112/CE. Il nuovo sistema prevede che i soggetti passivi IVA possono chiedere il rimborso dell'imposta assolta in altro Stato membro mediante **richiesta fatta nello Stato membro di stabilimento, tramite un portale elettronico**. Tale ultimo Stato provvederà ad inoltrare la richiesta allo Stato del rimborso, fornendo anche indicazione sul soggetto passivo (esistenza, pro-rata, ecc.).

Le richieste vanno compilate nella lingua e nella moneta ufficiali del Paese membro al quale si chiede il rimborso. Il nuovo sistema dovrebbe quindi agevolare gli operatori negli adempimenti necessari per l'ottenimento del rimborso, determinando al tempo stesso una **più stretta collaborazione** tra Stato di stabilimento e Stato del rimborso.

- **sul luogo di tassazione dei servizi B2B (Direttiva 2008/8/CE)**, prevedendo, per essi, l'applicazione dell'IVA attraverso il **reverse-charge**<sup>1</sup>: luogo di imposizione delle prestazioni di servizi B2B è lo Stato di residenza del committente, e non più quello del prestatore, come previsto fino al 31/12/2009. Per le prestazioni di servizi **B2C**, il paese di tassazione continua ad essere quello del prestatore.

**La direttiva 2008/8/CE stabilisce l'obbligo per i soggetti passivi IVA di comunicare le prestazioni di servizio effettuate con operatori comunitari. Vengono quindi introdotti i modelli Intrastat servizi**, in cui vanno riportate le informazioni relative alle prestazioni di servizio effettuate (rese o ricevute). Il nuovo obbligo nasce dall'esigenza, emersa dalla collaborazione tra gli Stati membri, di contrastare più efficacemente le frodi intracomunitarie all'IVA. Il modello Intrastat servizi, pur comportando un aggravio degli adempimenti a carico degli operatori, è uno strumento utile di contrasto alle frodi, in quanto dà una serie di informazioni rapidamente disponibili per le Amministrazioni fiscali. Si precisa che **in tutti i Paesi UE si richiede l'Intrastat solo per i servizi resi, tranne che in Italia, Spagna, Portogallo, Romania, Ungheria e Grecia dove bisogna inviare anche i servizi ricevuti.**

- sulla stabile organizzazione;
- sul **reverse-charge**;
- sulle disposizioni relative ad identificazione ed obblighi dei contribuenti;
- sull'individuazione dei servizi forniti per via elettronica;
- sugli elenchi riepilogativi degli scambi intra UE (**Direttiva 2008/117/CE obbligo INTRA servizi**)

<sup>1</sup> V. art. 17, co. 2, DPR 633/1972.

La **direttiva 2008/117CE** ha previsto, come regola generale, l'obbligo a carico del prestatore o del committente del servizio, della presentazione mensile del modello Intrastat per tutte le prestazioni poste in essere nel mese solare precedente. La stessa direttiva ha inoltre previsto la possibilità di permettere l'invio trimestrale dei modelli

**DAL 01/01/2011**

Entrano in vigore le modifiche della territorialità su alcuni servizi in precedenza regolati dal principio del luogo di esecuzione, ex art.7 – quinquies DPR 633/1972<sup>2</sup>.

**DAL 01/07/2011**

Entra in vigore il Reg. UE 282/2011, che aggiorna il precedente Reg. CE 1777/2005 e reca disposizioni di applicazione della **Direttiva 2006/112/CE**, relativa al sistema comune dell'IVA, su:

- individuazione soggettività passiva IVA (Cap. 5);
- tassazione prestazioni di servizi (Cap. 4);
- stabile organizzazione (Cap. 1)

**DAL 01/01/2013**

Entrano in vigore:

- la modifica della territorialità sulle prestazioni di noleggio di mezzi di trasporto non a breve termine;
- la **Direttiva 2010/45/UE** in tema di fatturazione<sup>3</sup>

**DAL 01/01/2015**

Entrano in vigore:

- le modifiche della territorialità ex **Reg. 1042/UE/2013<sup>4</sup>** per le prestazioni di **servizi Tbes** (di telecomunicazione, teleradiodiffusione e di servizi elettronici), nonché le altre disposizioni, sul settore delle prestazioni effettuate attraverso mezzi elettronici (**Reg. 967/UE/2012 – Mini One Stop Shop o M.O.S.S. - Cap.4**);
- abrogazione Intrastat acquisti di servizi

**DAL 01/01/2017**

Entrano in vigore:

- le modifiche ex **Reg. 1042/UE/2013<sup>5</sup>** in tema di **servizi relativi a beni immobili**;
- la dichiarazione IVA europea standard<sup>6</sup>

<sup>2</sup> Vecchio art. 7, co.4, lett. b) DPR 633/1972: servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi o affini, quali fiere ed esposizioni e servizi accessori, relativamente ai quali si distingue tra prestazioni per l'accesso a manifestazioni e prestazioni relative all'attività (v. **cap.4**).

<sup>3</sup> Recepita con L.228/2012

<sup>4</sup> Tale Regolamento modifica il luogo di prestazione dei servizi Tbes nei confronti di destinatari non soggetti passivi IVA

<sup>5</sup> Tale regolamento provvede anche a fornire una **definizione univoca di bene immobile a livello UE** ed inoltre a specificare quale debba essere la relazione con il bene immobile tale da configurare un **servizio immobiliare**, oltre a fornire vari esempi di operazioni relative o meno a beni immobili.

<sup>6</sup> V. proposta COM (2013) 721 del 23/10/2013

### 1.3. REG. UE 282/2011 MODIFICATO DA REG. UE 1042/2013

Dal 1° luglio 2011 è entrato in vigore il **Reg. UE 282/2011**, che aggiorna il precedente Reg. CE 1777/2005 e reca disposizioni di applicazione della **Direttiva 2006/112/CE**, relativa al sistema comune dell'IVA.

Tale regolamento (V. **CM 37/E/2011**) vuole garantire, attraverso linee interpretative comuni, un'applicazione uniforme dell'attuale sistema dell'IVA; **le nuove disposizioni**, in vigore dal 12 aprile 2011, per espressa previsione normativa **si attuano a partire dal 1° luglio 2011**, senza retroattività, **e riguardano**:

- **soggetti passivi IVA**; si evidenzia la necessità di individuare in maniera unitaria la soggettività passiva e vengono previsti gli adempimenti dei soggetti passivi che sono in attesa di attribuzione del numero di identificazione IVA. La conoscenza dell'identificativo IVA del cliente è indispensabile per individuare la corretta regola di tassazione dei servizi (v. **Cap. 5**);
- **tassazione prestazioni di servizi (v. Cap. 4)**:
  - **la partecipazione a manifestazioni culturali**, artistiche, sportive scientifiche che hanno come caratteristica essenziale il concedimento di un diritto di accesso in cambio di un biglietto, di un corrispettivo, di un abbonamento periodico o stagionale, è soggetta - a partire dal 1° gennaio 2011 – a tassazione nel luogo di svolgimento delle stesse;
  - **l'intermediazione nella fornitura di alloggio alberghiero** nei rapporti B2B rientra nella regola del committente, mentre nei rapporti B2C rientra nel criterio del luogo di effettuazione dell'operazione principale;
  - il **contratto di noleggio** costituisce una presunzione che può essere confutata con qualsiasi mezzo che consenta di stabilire la durata effettiva del possesso o dell'uso ininterrotto del mezzo; in caso che il noleggio dello stesso mezzo di trasporto sia concluso dalle stesse parti con contratti consecutivi, la durata è quella del possesso od uso ininterrotto del mezzo di trasporto prevista;

Il Reg. UE 282/2011 è stato poi modificato dal **Reg. UE 1042/2013** che ha apportato precisazioni in tema di servizi relativi a:

- **telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici**;
- **beni immobili**

## 2. QUALIFICAZIONE DELLE OPERAZIONI AI FINI IVA

Ex art.1 DPR 633/1972, rientrano nell'ambito di applicazione dell'IVA:

- le **cessioni di beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate nel **territorio dello Stato** nell'**esercizio di imprese, arti e professioni**;
- le **importazioni da chiunque** effettuate.

Ai fini IVA, le operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi<sup>7</sup>) si distinguono nel seguente modo:

**a) OPERAZIONI NEL CAMPO IVA:** si tratta delle operazioni nelle quali sono presenti tutti i presupposti di applicazione dell'imposta, e cioè:

- presupposto soggettivo >>>> esercizio di impresa, arte o professione;
- presupposto oggettivo >>>> cessione di beni o prestazione di servizi;
- presupposto territoriale >>>> rilevanza dell'operazione in Italia.

La presenza dei presupposti non è di per sé certezza del fatto che l'imposta sia dovuta, in quanto altre disposizioni regolano poi l'assoggettamento di alcune categorie di operazioni, per cui **le operazioni nel campo IVA si dividono a loro volta in:**

**- operazioni IMPONIBILI:** si tratta del regime naturale, per il quale:

- si applica l'imposta in ragione dell'aliquota dovuta,
- concorrono a formare il volume d'affari;

**vi è l'obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione**

**- operazioni NON IMPONIBILI:** si tratta di un regime previsto per determinate operazioni, per le quali:

- non si applica l'imposta;
- concorrono a formare il volume d'affari;
- sono soggette a fatturazione, registrazione e dichiarazione;

**consentono, salvo limitazioni, il recupero dell'IVA pagata sugli acquisti**

**- operazioni ESENTI:** si tratta delle operazioni tassativamente elencate nell'art.10 DPR 633/1972, per le quali

- non si applica l'imposta;
- concorrono a formare il volume d'affari;
- sono soggette a fatturazione, registrazione e, a meno che vi sia dispensa da tale adempimento, obbligo di dichiarazione;

non consentono di recuperare l'IVA pagata a monte su acquisti e spese

**- operazioni NON SOGGETTE:** Si tratta di operazioni soggette a regimi speciali di applicazione, come ad es. nel caso dell'editoria (IVA applicata alla fonte dall'editore con metodi particolari, e passaggi successivi non soggetti al tributo)

**b) OPERAZIONI FUORI CAMPO IVA:** Si tratta delle operazioni nelle quali manca almeno uno dei presupposti di cui sopra, o che sono considerate fuori campo IVA per espressa disposizione di legge. Per tali operazioni – per quello che qui interessa – manca il requisito della territorialità, cioè non si considerano effettuate nel territorio dello Stato

<sup>7</sup> Le importazioni sono una categoria particolare di cessioni di beni, distinta in quanto riguarda beni provenienti da Paesi Extra UE.

### 3. TERRITORIALITA'

Ex art.7 DPR 633/1972, il **concetto di territorialità**, che è uno dei tre presupposti necessari, insieme a quello **soggettivo** (attività d'impresa, arte o professione) e **oggettivo** (cessioni di beni, prestazioni di servizi), per l'applicazione dell'IVA<sup>8</sup>, **serve a delimitare i territori di applicazione dell'imposta, cioè dove è dovuta eventualmente l'imposta**<sup>9</sup>, distinguendo a tal fine:

- il territorio dello Stato;
- il territorio Comunitario;
- il territorio Extracomunitario.

Il **territorio dello Stato** ai fini IVA è il territorio della Repubblica Italiana tranne:

- il Comune di Livigno;
- il Comune di Campione d'Italia;
- le acque italiane del lago di Lugano.

Questi nell'applicazione dell'IVA sono considerati Paesi terzi, sia per le cessioni di merci che per la prestazione di servizi.

Appartengono al territorio dello Stato anche i punti franchi, i depositi franchi e altri analoghi luoghi considerati extraterritoriali ai fini doganali (ma considerati territorio dello Stato ai fini IVA)

Il territorio dello Stato comprende:

- lo spazio terrestre compreso entro i confini politici;
- lo spazio aereo sovrastante;
- le acque territoriali entro le 12 miglia marine (1 miglio marino = 1852 metri);
- le acque comprese fra golfi, baie e insenature i cui punti estremi distino tra loro non più di 24 miglia marine;

Inoltre per:

- **prestazioni a bordo di aerei e navi:** appartengono al territorio dello Stato le navi e gli aeromobili italiani in navigazione in acque o spazi aerei internazionali ( cod. nav.);
- **navi in alto mare:** territorio dello Stato di appartenenza; il potere di governo dello Stato di bandiera si esercita sulle navi ovunque si trovino e quindi anche in acque adiacenti a Stati esteri e negli stessi porti stranieri (diritto internazionale);
- **aerei italiani** in luogo o spazio non soggetto alla sovranità di alcuno Stato: è territorio italiano (cod. nav.);
- **ambasciate:** fanno parte del territorio dello Stato accreditante, per cui:
  - ambasciate italiane all'estero non fanno parte del territorio dello Stato (RM 355378/1985);
  - ambasciate estere in Italia fanno parte del territorio dello Stato;

**NB:** Repubblica di San Marino e Città del Vaticano sono due Stati Esteri che si trovano nel territorio italiano.

Il **territorio Comunitario**, ex art.7, co.1, lett. b), è composto da (si riporta **tabella a pagina seguente** con indicazione di alcuni dati utili relativi a ciascun paese membro UE – **agg. Gennaio 2014**):

<sup>8</sup> Tranne che nel caso delle **importazioni**, dove il requisito soggettivo non è richiesto (art.1 DPR 633/1972, "importazioni da chiunque effettuate").

<sup>9</sup> "Eventualmente", poiché potrebbero applicarsi diverse disposizioni (ad es. l'art.9 DPR 633/1972).

Paese	Sigla	Territori inclusi ed esclusi	Nome Imposta	Aliquote IVA <sup>10</sup>				Moneta
				Super ridotta	Ridotta	Standard	"Parking"	
Austria 01/01/1995	AT	Jungholz e Mittelberg 19% dal 1/7/2007	MWST	-	10%	20%	12%	EUR
Belgio 25/03/1957	BE	-	TVA/ BTW	-	6% - 12%	21%	12%	EUR
Bulgaria 01/01/2007	BG	-	ДДС/ IVA	-	9%	20%	-	Lev bulgaro BGN
Cipro 01/05/2004	CY	compresi i territori di Akrotiri e Dhekelia, di sovranità del Regno Unito, ma escluse le zone nord orientali sotto il controllo della Turchia, considerate extra UE	ΦΠΑ/ FPA	-	5% - 8%	19%	-	EUR
Croazia 01/07/2013	HR	-	-	-	5% - 10%	25%	-	Kuna croata - HRK
Danimarca 01/01/1973	DK	-	MOMS	-	-	25%	-	Corona danese DKK
Estonia 01/05/2004	EE	-	KMT	-	9%	20%	-	EUR
Finlandia 01/01/1995	FI	escluse le Isole Åland	ALV	-	9% / 13%	24%	-	EUR
Francia 25/03/1957	FR	compreso il Principato di Monaco, ma esclusi i Dipartimenti d'oltremare	TVA	2,1%	5,5% / 7%	19,6%	-	EUR
Germania 25/03/1957	DE	escluse l'Isola di Helgoland e il territorio di Büsingen	MWST	-	7%	19%	-	EUR
Gran Bretagna 01/01/1973	UK	compresa l'Isola di Man, ma escluse le cosiddette "Isole del Canale"	VAT	-	5%	20%	-	Sterlina britannica GBP
Grecia 01/01/1981	EL	escluso Monte Athos	ΦΠΑ	-	6,5%/ 13%	23%	-	EUR
Irlanda 01/01/1973	IE	-	VAT	4,8%	9% / 13,5%	23%	13,5%	EUR
Italia 25/03/1957	IT	Esclusi Comune di Livigno, Comune di Campione d'Italia, acque italiane del lago di Lugano	IVA	4%	10%	22%	-	EUR
Lettonia 01/05/2004	LV	-	PVN	-	12%	21%	-	Lats lettone LVL
Lituania 01/05/2004	LT	-	PVM	-	5% - 9%	21%	-	Litas lituano LTL
Lussemburgo 25/03/1957	LU	-	TVA	3%	6% - 12%	15%	12%	EUR
Malta 01/05/2004	MT	-	VAT	-	5% / 7%	18%	-	EUR
Paesi Bassi 25/03/1957	NL	-	BTW	-	6%	21%	-	EUR
Polonia 01/05/2004	PL	-	PTU/ VAT	-	5% / 8%	23%	-	Zloty polacco PLN
Portogallo	PT	Compresa l'isola di	IVA	-	6% /	23%	13%	EUR

<sup>10</sup>Aliquote in vigore al 1° luglio 2013.

01/01/1986		Madeira			13%			
<b>Repubblica Ceca</b> 01/05/2004	<b>CZ</b>	-	<b>DPH</b>	-	14%	21%	-	Corona ceca CZK
<b>Romania</b> 01/01/2007	<b>RO</b>	-	<b>TVA</b>	-	5% / 9%	24%	-	Leu romeno RON
<b>Slovacchia</b> 01/05/2004	<b>SK</b>	-	<b>DPH</b>	-	10%	20%	-	EUR
<b>Slovenia</b> 01/05/2004	<b>SI</b>	-	<b>DDV</b>	-	8,5%	20%	-	EUR
<b>Spagna</b> 01/01/1986	<b>ES</b>	escluse Ceuta, Melilla e Isole Canarie	<b>IVA</b>	4%	8%	21%	-	EUR
<b>Svezia</b> 01/01/1995	<b>SE</b>	-	<b>MOMS</b>	-	6% / 12%	25%	-	Corona svedese SEK
<b>Ungheria</b> 01/05/2004	<b>HU</b>	-	<b>AFA</b>	-	5% / 18%	27%	-	Fiorino ungherese HUF

Il territorio **Extra Comunitario**, è composto da tutti i territori e paesi non compresi negli altri due.

### 3.1. CESSIONI DI BENI

**Ex art.7 – bis DPR 633/1972, introdotto dal D.Lgs 18/2010**, si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni aventi ad oggetto beni:

- **immobili** esistenti nel territorio dello Stato (irrilevanti il domicilio o la residenza delle parti);
- **mobili**<sup>11</sup> che siano alternativamente:
  - nazionali, comunitari, o vincolati al regime della temporanea importazione fisicamente esistenti nel territorio dello Stato (irrilevanti il domicilio o la residenza delle parti);
  - spediti da altro Stato UE e destinati ad essere installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto (cessioni chiavi in mano)
  - le cessioni di beni a viaggiatori nel corso di un trasporto intracomunitario a mezzo di navi, treni o aerei con partenza dall'Italia
  - particolare disciplina per le cessioni di gas mediante un sistema di gas naturale situato nel territorio UE o una rete connessa a un tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante reti di riscaldamento o di raffreddamento.

**Rispetto al precedente art.7, co 2 DPR 633/1972 in vigore fino al 31/12/2009 vi sono le modifiche ex L.217/2011 – Legge Comunitaria 2010.**

### 3.2. PRESTAZIONI DI SERVIZI

La territorialità ai fini IVA delle prestazioni di servizi ha subito profonde modifiche per effetto del recepimento della **Direttiva 2008/8/CE**, la maggior parte delle quali è entrata in vigore a partire dal 01/01/2010.

In Italia il **D.Lgs. 18/2010** ha recepito tale Direttiva, modificando il DPR 633/1972.

Di seguito si propone uno schema sintetico della situazione fino al 31/12/2009, e di come cambia dal 01/01/2010 per effetto del recepimento della Direttiva 2008/8/CE:

#### TERRITORIALITA' SERVIZI FINO AL 31/12/2009

##### Regola generale:

- Luogo residenza prestatore

##### Deroghe :

- Luogo residenza committente

<sup>11</sup> Sono escluse le **cessioni di beni allo stato estero**, cioè:

- situati fuori dalla UE;
- situati in territori extradoganali (ad es. depositi IVA o doganali);
- situati nella UE in regime di transito comunitario esterno
- situati nella UE immessi in libera pratica ma non presenti in Italia
- esportati definitivamente senza cessione per lavorazione

Tali cessioni sono **fuori campo IVA ex art.7-bis DPR 633/1972 e non generano plafond**.

- Luogo utilizzo servizio
- Luogo in cui è situato il bene relativamente al quale si presta il servizio
- Luogo esecuzione della prestazione

#### TERRITORIALITA' SERVIZI DAL 01/01/2010

##### Regola generale:

- Luogo residenza committente

##### Deroghe :

- Luogo residenza prestatore
- Luogo utilizzo servizio
- Luogo in cui è situato il bene relativamente al quale si presta il servizio
- Luogo esecuzione della prestazione

## 4. SOGGETTI NON RESIDENTI: IDENTIFICAZIONE A FINI IVA IN ITALIA

Per i soggetti non residenti sono previsti tre livelli di identificazione ai fini IVA in Italia:

- la stabile organizzazione;
- l'identificazione diretta;
- la rappresentanza fiscale.

Le relative discipline sono state oggetto di importanti modifiche, per effetto del Regolamento 282/2011/UE, del recepimento della Direttiva 2008/8/CE, ed anche di sentenze della Corte UE e di Cassazione, di cui si dà conto di seguito.

### RESIDENZA AI FINI IVA

La Cassazione (**sentenza 14071/2011**) ha affermato che il concetto di residenza ai fini IVA deve essere desunto dal codice Civile e non deve necessariamente essere collegato al concetto previsto per le imposte dirette: in particolare **si considerano territorialmente rilevanti in Italia i servizi resi dal soggetto passivo che, pure se anagraficamente residente all'estero, abbia in Italia la dimora abituale<sup>12</sup> e sede dei suoi affari ed interessi**; di conseguenza **l'IVA è dovuta dal prestatore anche se il committente italiano abbia autofatturato i servizi ricevuti ed assolto così l'imposta**.

Non è quindi automatica l'esclusione della residenza in Italia per il semplice fatto che un contribuente sia stato presente in Italia per meno di 183 giorni.

Dalla normativa UE di riferimento (artt. 44 e 45 Direttiva 2006/112/CE), interpretata alla luce del Reg. UE 282/2011, la regola generale, per le persone fisiche, è che **il servizio è attratto a tassazione nel luogo in cui ha sede l'attività del soggetto passivo**: in assenza della sede, occorre riferirsi al domicilio (indirizzo permanente) o alla **residenza abituale**.

Dalla disposizione comunitaria, a differenza della normativa interna, si intende che **la residenza abituale è complementare all'indirizzo permanente**, nel senso che, per garantire l'imponibilità del servizio nel luogo in cui si verifica il suo consumo effettivo, **la residenza anagrafica (indirizzo permanente) conta se coincide con il centro degli affari ed interessi (residenza abituale)**. In caso contrario, è la **residenza abituale**, cioè il luogo in cui la persona fisica vive abitualmente per interessi personali e professionali, a **determinare il luogo impositivo (per il principio di tassazione del servizio dove risulta effettivamente utilizzato)**.

Nel caso risolto dalla Suprema Corte, le prestazioni rese dall'artista residente anagraficamente all'estero (Principato di Monaco) assumono in ogni caso rilevanza in Italia, in quanto dimostrato, nei gradi di merito della controversia, che ivi è situato il centro dei suoi affari ed interessi. Per la normativa italiana, la stessa conclusione si applicherebbe nell'ipotesi opposta, cioè nel caso in cui l'artista abbia mantenuto la dimora abituale in Italia pur essendo stabilito all'estero il centro dei suoi affari ed interessi: sarebbe una conclusione incompatibile con la legislazione comunitaria che, considerando complementari, anziché alternati, i corrispondenti parametri del domicilio e della residenza, implica che le prestazioni in esame siano escluse da IVA in Italia.

<sup>12</sup> Ex art.143 C.C. la residenza coincide con la dimora abituale.

**Cassazione sentenza 1811/2014:** per le società di e-commerce che operano in Italia attraverso una piattaforma online all'estero (nello specifico Malta), non è possibile stabilire la sussistenza della residenza fiscale in Italia, anche se i clienti sono italiani e l'attività viene svolta mediante concessione di autorizzazione da parte dello Stato. **Vale quindi il principio della localizzazione della piattaforma tecnologica** (v. anche sentenza Corte di Giustizia UE C-196/04).

#### **4.1. STABILE ORGANIZZAZIONE**

**Si considera stabile organizzazione<sup>13</sup> (succursale - branch),** una sede fissa di affari in cui l'impresa esercita la propria attività, dotata di:

- direzione;
- succursale;
- ufficio;
- officina;
- laboratorio;
- miniera, cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali;
- cantiere la cui durata supera i 12 mesi.

**Non sono invece considerate stabili organizzazioni:**

- una sede ai soli fini di deposito, esposizione o consegna delle merci appartenenti all'impresa;
- le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinate ai soli fini del deposito, di esposizione o consegna, o per essere trasformate da parte di un'altra impresa;
- una sede fissa di affari usata solo per acquistare merci, raccogliere informazioni per l'impresa, a fini pubblicitari, di ricerca scientifica, o per analoghe attività, di carattere preparatorio o ausiliario.

**Ex Reg. 282/2011/UE la semplice identificazione ai fini IVA non è sufficiente a configurare come tale un'organizzazione.** La stabile organizzazione viene individuata in qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica, che sia caratterizzata da requisiti quali un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di effettuare la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale partecipa.

Recenti sentenze delle CTP<sup>14</sup> hanno stabilito che per esservi una stabile organizzazione deve esserci effettivo potere di rappresentanza, quindi una sede fissa d'affari, la conclusione dei contratti e l'esercizio abituale dell'attività.

In pratica, **affinchè si possa parlare di stabile organizzazione ai fini IVA devono ricorrere congiuntamente sia elementi materiali che personali<sup>15</sup>.**

La normativa sulla Stabile Organizzazione è stata modificata dal DL 135/2009 "Decreto anti - infrazioni". Si riporta la disciplina precedente e quella attuale.

#### **DISCIPLINA ANTE DL 135/2009 (NON PIU' IN VIGORE)**

La stabile organizzazione è un soggetto con piena autonomia civilistica – fiscale rispetto alla società da cui deriva, ed è pertanto tenuta a tutti gli adempimenti connessi (apertura P.IVA, tenuta registri contabili e fiscali, iscrizione alla CCIAA, deposito bilancio ecc.).

Pertanto la casa madre<sup>16</sup>:

- per **operazioni eseguite attraverso la stabile organizzazione**, sarà la stabile organizzazione il soggetto che assoggetterà ad IVA o al quale sarà addebitata l'IVA;
- per **operazioni eseguite senza utilizzare la stabile organizzazione**, le opzioni saranno:
  - il soggetto IVA cessionario/committente italiano si autofatturerà (reverse charge);
  - la casa madre si identifica direttamente ai fini IVA (apre una propria P.IVA);
  - la casa madre nomina un rappresentante fiscale in Italia.

La stabile organizzazione è un soggetto che può coesistere anche con la rappresentanza fiscale o l'identificazione diretta, tenendo a mente che si tratta di distinti soggetti IVA.

<sup>13</sup> Art.5 Mod. Convenzione OCSE.

<sup>14</sup> CTP Como 66/2012, CTP Pesaro 201/1/10 del 2010.

<sup>15</sup> La presenza di soli elementi personali è sufficiente per configurare una stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette (art.162 TUIR), ma non anche dell'IVA (sentenze Cassazione nn. 3367/2002, 3368/2002, 7682/2002 e 8488/2010).

<sup>16</sup> V. RM 4/E del 09/01/2002.

**DISCIPLINA POST DL 135/2009 (ATTUALE).**

Il DL 135/2009 "anti – infrazioni" ha recepito gli effetti della **sentenza Corte di Giustizia UE 16/07/2009, causa C-244/08**: tale sentenza ha infatti dichiarato l'illegittimità della normativa italiana IVA<sup>17</sup> nella parte dove obbligava il soggetto non residente ad attivare la procedura del rimborso ex art.38-ter DPR 633/1972 anche in presenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

**Le modifiche introdotte** agli artt. 17 e 38-ter DPR 633/1972 **sono le seguenti:**

- **il soggetto non residente non può nominare un rappresentante fiscale** o identificarsi direttamente **se ha una propria stabile organizzazione in Italia;**
- **il soggetto non residente può recuperare l'IVA sugli acquisti** effettuati in Italia **solo tramite il meccanismo della detrazione se ha una propria stabile organizzazione in Italia;**
- **il soggetto non residente se NON ha una propria stabile organizzazione in Italia può recuperare l'IVA sugli acquisti** effettuati in Italia tramite:
  - il meccanismo del rimborso ex art.38-ter;
  - l'identificazione diretta ex art.35-ter DPR 633/1972;
  - il rappresentante fiscale.

**In sintesi:**

**ACQUISTI DI BENI E SERVIZI DA PARTE DI SOGGETTI NON RESIDENTI**

- **Con stabile organizzazione in Italia**
  - **Acquisti beni e servizi tramite la stabile organizzazione:** Fattura emessa dal fornitore alla stabile organizzazione e detrazione IVA sugli acquisti
  - **Acquisti beni e servizi direttamente tramite la casa madre:** Fattura emessa dal fornitore alla stabile organizzazione e detrazione IVA sugli acquisti
- **Senza stabile organizzazione in Italia**
  - **Acquisti beni e servizi direttamente tramite la casa madre non residente:**
    - Fattura emessa dal fornitore al soggetto non residente estero e rimborso ex art.38-ter IVA sugli acquisti
    - Fattura emessa dal fornitore al soggetto non residente se questi si è identificato direttamente ex art.35-ter DPR 633/1972 o al rappresentante fiscale se nominato e detrazione IVA sugli acquisti

**CESSIONI DI BENI E SERVIZI DA PARTE DI SOGGETTI NON RESIDENTI**

- **Con stabile organizzazione in Italia**
  - **Cessioni beni e servizi tramite la stabile organizzazione:** Fattura emessa dalla stabile organizzazione, sia verso i soggetti passivi IVA che i privati
  - **Cessioni beni e servizi direttamente tramite la casa madre:**
    - Fattura emessa dalla stabile organizzazione, per cessioni a soggetti privati
    - Reverse charge per le cessioni a soggetti passivi IVA (da parte di questi ultimi)
- **Senza stabile organizzazione in Italia**
  - **Cessioni beni e servizi direttamente tramite la casa madre non residente:**
    - Fattura emessa dal soggetto identificato direttamente ex art.35-ter DPR 633/1972 o dal rappresentante fiscale per cessioni a soggetti privati
    - Reverse charge per le cessioni a soggetti passivi IVA (da parte di questi ultimi)

<sup>17</sup> Nello specifico il D.Lgs 191/2002, che modificava gli artt. 17 e 38-ter DPR 633/1972.

**S.O. E DEBITORE D'IMPOSTA: CM 37/E/2011**

La **CM 37/E/2011**, con riferimento alle prestazioni rese o ricevute da

- **soggetti residenti con S.O. all'estero** (sede principale in Italia e S.O. all'estero);
- **soggetti non residenti con S.O. nel territorio dello Stato** (sede principale all'estero e S.O. in Italia),

ed all'individuazione del debitore dell'imposta, ex art. 17, co.3 e 4 DPR 633/1972, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia, rese da soggetti stabiliti sia in Italia che in altro Stato membro, precisa quanto segue:

**1) Cessioni di beni/ prestazioni di servizi rese da SOGGETTI NON RESIDENTI, ma con S.O. in Italia:**

- **per le operazioni rese verso soggetti passivi residenti o S.O. nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, debitore dell'imposta è**
  - il **cessionario/committente** ove la **S.O. del prestatore non partecipi**<sup>18</sup> all'effettuazione dell'operazione e
  - il **cedente/prestatore** ove la **S.O. del prestatore partecipi** all'effettuazione dell'operazione.
- **per le operazioni rese verso cessionari/committenti non residenti né stabiliti nel territorio dello Stato e per operazioni rese verso cessionari/committenti non soggetti passivi d'imposta, debitore dell'imposta è sempre il cedente/prestatore.**

Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito, utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione italiana. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, in un distinto modulo.

**2) Cessioni di beni e prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia rese da SOGGETTI ITALIANI, ma attraverso la S.O. all'estero:**

**debitore dell'imposta è sempre il cedente/prestatore.**

Questi assolverà ai relativi obblighi tramite il numero identificativo IVA già allo stesso attribuito, utilizzando una serie distinta di numerazione per le fatture non riferibili alle operazioni poste in essere attraverso la stabile organizzazione italiana. Tali ultime operazioni saranno annotate in apposito registro o blocco sezionale e riportate nella dichiarazione annuale del soggetto non residente, ma stabilito in Italia, in un distinto modulo. In sintesi<sup>19</sup>:

<b>COMMITTENTE/ CESSIONARIO &gt;&gt;&gt;&gt;&gt;</b>	<b>Residente o S.O. IT di non residente</b>	<b>Non residente senza S.O.</b>	<b>Non soggetto passivo</b>
<b>PRESTATORE/ CEDENTE vvvvv</b>			
<b>Residente</b>	No Reverse charge Cedente debitore	No Reverse charge Cedente debitore	No Reverse charge Cedente debitore
<b>Non residente senza S.O.</b>	SI Reverse charge Committente debitore	No Reverse charge Cedente debitore (identificazione diretta o rappr. Fiscale da parte del cedente)	No Reverse charge Cedente debitore (identificazione diretta o rappr. Fiscale da parte del cedente)
<b>Non residente con S.O. che interviene nell'operazione</b>	No Reverse charge Cedente debitore	No Reverse charge Cedente debitore	No Reverse charge Cedente debitore
<b>Non residente con S.O. che NON interviene nell'operazione</b>	SI Reverse charge	No Reverse charge Cedente debitore	No Reverse charge Cedente debitore
<b>Residente, ma operazione resa da sua S.O. estera</b>	No Reverse charge Cedente debitore	No Reverse charge Cedente debitore	No Reverse charge Cedente debitore

<sup>18</sup> Ex art. 53 Reg. 282/2011/CE, è escluso che la **S.O. partecipi all'effettuazione del servizio quando in nessun modo il cedente o prestatore utilizza le risorse tecniche o umane della S.O. in Italia per l'esecuzione della cessione o della prestazione in considerazione.**

<sup>19</sup> Tranne che per le operazioni per le quali il reverse charge è previsto anche per le transazioni tra soggetti residenti e stabiliti in Italia (articolo 17, co. 5, 6, 7 e articolo 74, co. 7 e 8 DPR 633/1972)

**S.O. E DETRAZIONE IVA SUGLI ACQUISTI DEL R.F. ESTINTO: RM 108/E/2011**

L'Agenzia Entrate, con **RM 108/E/2011**, conferma che **la stabile organizzazione in Italia può detrarre l'IVA assolta sugli acquisti effettuati con la partita IVA, successivamente chiusa, del soggetto non residente identificato nel territorio dello Stato direttamente (ex art. 35-ter DPR 633/1972) o per mezzo del rappresentante fiscale.**

La Corte di Giustizia UE (**causa C-244/08**) ha sancito l'illegittimità della normativa interna, che obbligava il soggetto non residente ad attivare in ogni caso la procedura del **rimborso diretto ex art. 38-ter DPR 633/1972** in presenza di stabile organizzazione nel territorio italiano: il giudice comunitario ha limitato l'utilizzo della suddetta procedura ai soli casi in cui il soggetto richiedente non sia stabilito in Italia ovvero ivi identificato a mezzo di una propria stabile organizzazione<sup>20</sup>, superando quindi quanto previsto ex **RM 327/E/2008**<sup>21</sup>.

In pratica, **ad oggi la modalità di recupero dell'IVA dipende dal luogo di stabilimento del soggetto estero:**

- per il **soggetto non stabilito in Italia** la procedura è il **rimborso**;
- per la **stabile organizzazione la detrazione** sugli acquisti di beni e servizi è la procedura.

**L'Agenzia Entrate quindi considera comunque stabilito in Italia il soggetto passivo che abbia ivi istituito una S.O.** (ex art. 38-bis2, co.1 DPR 633/1972, si esclude il rimborso verso i "soggetti che nel periodo di riferimento disponevano di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato", anche al di fuori dell'ipotesi ex art. 17, co.4 DPR 633/1972, in cui l'acquisto non sia riferibile all'attività della *branch*). Secondo la disciplina UE, in questa ipotesi, il rimborso sarebbe la modalità applicativa **più appropriata** per il recupero dell'IVA a credito, tenuto conto, da un lato, dell'art. 192-bis Direttiva 2006/112/CE e, dall'altro, dell'art. 53 del Reg. (CE)282/2011. In dettaglio, si prevede che il soggetto non residente resti tale anche se possiede una stabile organizzazione in Italia quando le operazioni poste in essere **non siano riconducibili alla branch** (art. 192-bis); seppure inserita nell'ambito delle disposizioni che regolano la detrazione, la norma esprime un principio di carattere generale, con effetti anche sul diritto di rimborso spettante ai soggetti esteri. Tale principio è poi rafforzato dal Regolamento di esecuzione, nella parte in cui viene chiarito il **concetto di partecipazione** di una stabile organizzazione alla cessione o prestazione ai fini dell'applicazione del citato art. 192-bis: tale partecipazione richiede che i mezzi umani e tecnici della branch siano effettivamente utilizzati per compiere la cessione o prestazione, prima o durante l'operazione. Dal che discende che il coinvolgimento della stabile organizzazione successivamente alla cessione o prestazione costituisce un'**attività autonoma**, oltre che successiva a quella già effettuata.

**ADEMPIMENTI DICHIARATIVI**

Sul piano procedurale, la chiusura della partita IVA con contestuale costituzione della stabile organizzazione è assimilabile alla **trasformazione soggettiva sostanziale** e, come tale, va gestita ai fini dichiarativi. In particolare, si deve far riferimento all'operazione straordinaria di trasformazione che consiste nella **modificazione della forma giuridica di una società:**

- tale operazione non comporta l'estinzione di una società e la nascita di un'altra, ma la continuazione della stessa con un'altra veste giuridica senza, di per sé, variazioni nel patrimonio o nei rapporti giuridici con i terzi;
- tale operazione, essendo volta ad adeguare la sua struttura organizzativa alla modifica normativa (che, come ricordato, ha reso impossibile, per un soggetto non residente, avere in Italia contestualmente due posizioni IVA), può essere trattata, sul piano procedurale, secondo quanto prescritto per l'operazione di trasformazione.

Pertanto, qualora la **trasformazione** sia avvenuta **prima della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno solare precedente alla trasformazione stessa**, la **S.O.** (avente causa) **presenta la dichiarazione IVA relativa all'anno della trasformazione per conto della posizione da identificazione**

<sup>20</sup> Recepito in Italia con DL 135/2009. V. antes

<sup>21</sup> La RM 327/E/2008 introduceva un divieto riconoscendo autonomia alle rispettive posizioni fiscali, e cioè:

- non si poteva utilizzare la posizione fiscale per cui si era richiesta partita IVA mediante l'identificazione diretta per assolvere obblighi ed esercitare diritti relativi alla stabile organizzazione;
- non si poteva procedere alla compensazione di posizioni debitorie e creditorie riferibili a posizioni fiscali diverse.

**diretta** (dante causa), indicando nel riquadro contribuente i dati del soggetto non residente e nel riquadro dichiarante i dati della stabile organizzazione medesima riportando il codice carica "9".

La **S.O.** Inoltre **presenta la dichiarazione IVA relativa all'anno solare nel corso del quale è avvenuta la trasformazione**, con l'indicazione di tutte le operazioni riferibili, per quell'anno, all'attività svolta dalla stessa, nonché di quelle poste in essere dalla posizione da identificazione diretta nella frazione d'anno anteriore al momento di efficacia della trasformazione.

In particolare, la stabile organizzazione deve presentare il modello composto:

- **da un unico frontespizio** nel quale devono essere indicati la denominazione o ragione sociale, il codice fiscale, la partita IVA della stabile organizzazione stessa;
- **da un modulo** nel quale devono essere compilati tutti i quadri inerenti la propria attività, riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto nel corso dell'anno in cui è avvenuta la trasformazione, compresi anche i dati relativi alle operazioni effettuate dalla posizione da identificazione diretta nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta l'operazione di trasformazione stessa. Devono essere, altresì, compilati i quadri VT e VX al fine di riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;
- **da un modulo** nel quale devono essere compilati tutti i quadri inerenti l'attività svolta dalla posizione da identificazione diretta comprendendo i dati relativi alle operazioni effettuate fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data della trasformazione. Inoltre nel rigo VA1, campo 1, deve essere indicata la partita IVA del soggetto cui il modulo si riferisce.

Infine, se l'attività svolta dalla società comunitaria con identificazione diretta è esente o, comunque, con limitato diritto alla detrazione, l'IVA sugli acquisti di beni e/o servizi, territorialmente rilevanti in Italia, effettuati dalla stessa, concorre nella liquidazione IVA della stabile organizzazione nel rispetto delle prescrizioni ex artt. 19 e 19-bis DPR 633/1972.

2 ottobre 2014  
Anfrea Giardini