



Consiglio Nazionale delle Ricerche
Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni

La Gestione dell’IVA nelle attività Istituzionale e Commerciali del CNR Criteri di detraibilità nei rapporti coi fornitori italiani e non residenti La soggettività passiva

Alessandro Giovanni Mascolino

Rapporto Tecnico N.01
RT-ICAR-PA-2022-01

Maggio 2022



Consiglio Nazionale delle Ricerche, Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni (ICAR)
– Sede di Cosenza, Via P. Bucci Cubo 8/9C, 87036 Rende, Italy, URL: www.icar.cnr.it
– Sede di Napoli, Via P. Castellino 111, 80131 Napoli, URL: www.na.icar.cnr.it
– Sede di Palermo, Via Ugo La Malfa 153, 90146 Palermo, URL: www.pa.icar.cnr.it



Consiglio Nazionale delle Ricerche
Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni

La Gestione dell’IVA nelle attività Istituzionale e Commerciali del CNR Criteri di detraibilità nei rapporti coi fornitori italiani e non residenti La soggettività passiva

Alessandro Giovanni Mascolino¹

***Rapporto Tecnico N.01
RT-ICAR-PA-2022-02***

Maggio 2022

¹ Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni, ICAR-CNR, Sede di Palermo, Via Ugo La Malfa n. 153, 90146 Palermo.

I rapporti tecnici dell’ICAR-CNR sono pubblicati dall’Istituto di Calcolo e Reti ad Alte Prestazioni del Consiglio Nazionale delle Ricerche. Tali rapporti, approntati sotto l’esclusiva responsabilità scientifica degli autori, descrivono attività di ricerca del personale e dei collaboratori dell’ICAR, in alcuni casi in un formato preliminare prima della pubblicazione definitiva in altra sede.

INDICE

CAPITOLO I: L'imposta sul valore aggiunto Impatto al CNR

1.1	Introduzione: Oggetto e Obiettivi dello Studio.....	pag.01
1.2	L'imposta sul valore aggiunto, le origini e il sistema applicativo.....	pag.02
1.3	I presupposti applicativi dell'IVA.....	pag.02
1.3.1.	I presupposti: oggettivo, soggettivo e territoriale.....	pag.03
1.4	Le operazioni intracomunitarie, extracomunitarie ed esenti.....	pag.05
1.5	Il momento impositivo, la base imponibile e le diverse aliquote.....	pag.07
1.6	I diritti di rivalsa e di detrazione.....	pag.08
1.7	Gli obblighi formali e sostanziali in materia di IVA.....	pag.10
1.7.1	Lo split payment (rinvio).....	pag.12
1.7.2	La liquidazione e la dichiarazione annuale dell'IVA, i versamenti, i conguagli e le eccedenze a credito.....	pag.15
1.8	L'IVA per cassa.....	pag.16

CAPITOLO II: Aspetti peculiari del tributo europeo IVA per il CNR

2.1	Territorialità dell'IVA.....	pag.17
2.2	Il Commercio di beni col CNR.....	pag.18
2.3	Il Commercio di servizi con CNR e le deroghe al principio generale.....	pag.22
2.4	I servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi e affini.....	pag. 29
2.5	Servizi di E-commerce nuova disciplina dal 1° luglio 2021.....	pag.33
2.5.1	Vendite a distanza intra U.E.....	pag. 34
2.6	Disposizioni speciali per i servizi erogati a committenti privati Stabiliti nell'U.E. o fuori dall'U.E.....	pag. 39
2.7	I servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici erogati ai privati.....	pag.40
2.8	E-commerce le nuove regole in vigore dal 1° luglio 2021 U.E. e fuori U.E.....	pag.42

CAPITOLO III: Gli acquisti e le cessioni intracomunitarie di beni

3.1	Gli acquisti intracomunitari di beni e le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni.....	pag.47
3.2	Gli adempimenti del CNR ai fini IVA.....	pag.49
3.3	Le esportazioni.....	pag.53
3.3.1	Casi particolari di esportazioni... ..	pag.55
3.4	I Regimi doganali.....	pag.58
3.5	Split payment.....	pag.63

CAPITOLO IV: La soggettività passiva del CNR, riflessioni sull'attività commerciale e sulla concorrenza nel mercato della ricerca da parte del CNR

4.1	Il concetto di attività economica ai fini IVA secondo la normativa europea, il ruolo sul "mercato della ricerca" per la libera concorrenza.....	pag. 67
4.2	I criteri per verificare l'economicità dell'attività economica svolta dagli Enti pubblici.....	pag.70

BIBLIOGRAFIA E SITO GRAFIA.....	pag.74
--	---------------

CAPITOLO I

L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO IMPATTO AL CNR

1.1 Introduzione: Oggetto e Obiettivi dello Studio

Questo rapporto tecnico-tributaristico affronta gli aspetti relativi all'impatto della più importante imposta indiretta, qual è l'IVA, sull'attività amministrativa – contabile - gestionale del Consiglio Nazionale delle Ricerche.

Si vuol contribuire a dare una “chiave esplicativa” dell'imposta per favorire l'operatività contabile degli amministrativi coinvolti nelle transazioni di beni o servizi dell'Ente.

Ormai è assodato che la struttura dell'Ente di ricerca pubblica più grande d'Italia con le sue caratteristiche lo rendono un soggetto pubblico composito, posto che sono proprio le due componenti: la rete scientifica e l'amministrazione centrale, con le loro interrelazioni, che ne accrescono la complessità, si vuole dare un breve quadro di riferimento, assolutamente non esaustivo, per una sorta di “*interiorizzazione*” dell'imposta deputata a dimostrare la capacità contributiva dei vari soggetti pubblici e privati operanti sui mercati.

E' risaputo che il Diritto Tributario è in continua e perenne evoluzione e volenti o nolenti ci coinvolge giornalmente, partendo da tale constatazione ho avuto la possibilità di partecipare ad un Master di II livello come dipendente pubblico, e desidero stimolare anche altri colleghi a cimentarsi in queste attività formative.

Ispirandoci alla Dichiarazione della Direzione Generale dell'Istruzione e della Cultura della Comunità Europea¹ “*non basta aiutare le persone ad apprendere nuove conoscenze; occorre aiutare le persone a diventare protagoniste della loro formazione*”, esattamente questo è lo spirito che vuole caratterizzare questo lavoro e che si auspica venga fatto proprio da molti colleghi del CNR. L'aumento delle esigenze formative per la conoscenza indotto dalla globalizzazione e soprattutto dalle continue innovazioni normative deve oggi veicolare un'informazione di tipo valutativo rispetto all'efficacia della formazione realizzata, le esigenze formative/conoscitive devono esprimere le aspettative che il personale amministrativo deve avere per l'acquisizione di nuove conoscenze e competenze tecniche operative; quindi è opportuno attivarsi direttamente affinché si abbia uno spostamento negli obiettivi attribuiti alla formazione da quelli di ambito individuale a quelli relativi al funzionamento ed alle finalità dell'Ente. In una improcrastinabile ottica di formazione continua urge sostenere i processi per l'erogazione della formazione all'interno del CNR, anche avvalendosi del supporto delle Università pubbliche e private mirati al miglioramento della performance attraverso il monitoraggio e la valutazione della formazione e della conoscenza stessa finalizzati al miglioramento dei risultati amministrativi-contabili-gestionali.

E' proprio muovendo da questa considerazione, che questo lavoro, vuole dare nel I capitolo una breve panoramica del tributo in oggetto per fare conseguire una visione d'insieme; nel II e III capitolo si

¹ European Commission, Directorate General for Education and Culture
https://ec.europa.eu/education/sites/education/files/lifelong-learningprogramme-evaluation-2011_en.pdf

affrontano i casi che maggiormente possono “*impattare*” con l’operatività amministrativa per farne conoscere le ricorrenti caratteristiche; nel IV capitolo si focalizza l’attenzione sulla soggettività passiva del CNR, avendo riguardo alla sua grande capacità competitiva sul “mercato della ricerca scientifica”.

Un ringraziamento desidero farlo al Dott. Danilo Cistaro e alla D.ssa Emanuela Malizia della sede di Rende (CS) dell’ICAR per il loro supporto e contributo alla realizzazione del lavoro, attraverso i loro suggerimenti; ovviamente ringrazio soprattutto il Dott. Paolo Collacchi, che coi suoi corsi, interventi e la sua attività professionale per la stesura delle circolari CNR in materia d’IVA mi ha dato la possibilità di avere tanto materiale bibliografico a disposizione.

1.2 L’imposta sul valore aggiunto, le origini e il sistema applicativo

L’imposta sul valore aggiunto IVA è stata introdotta per la prima volta con le Direttive n.67/227/CEE e n. 67/228/CEE dell’11 aprile 1967, ispirate al principio della libera circolazione dei beni e dei servizi e della libera concorrenza all’interno della Comunità Economica Europea (oggi Unione Europea). In seguito la disciplina comunitaria dell’imposta è stata riorganizzata con la sesta Direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977 ed oggi è presente nella Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006. In Italia, la disciplina dell’IVA è contenuta nel D.P.R. n. 633 del 1972.

L’IVA è un’imposta indiretta sui consumi plurifase (cioè è applicata in tutte le fasi del processo produttivo - distributivo) e non è cumulativa (il tributo si concentra sul valore aggiunto che ciascuna fase aggiunge al bene/servizio).

Dal sistema applicativo dell’IVA si evince che una caratteristica principale è rappresentata dalla sua “neutralità” per i soggetti passivi (imprenditori e lavoratori autonomi); mentre, il peso dell’imposta grava sul consumatore finale che è il titolare della capacità contributiva incisa dal tributo (Tesauro).

Quindi, si può distinguere tra **soggetti passivi di diritto**: imprenditori e lavoratori autonomi, per i quali il meccanismo della rivalsa rende neutrale l’imposizione; e **soggetti passivi di fatto** che sono i consumatori finali sui quali grava l’imposta.

Le operazioni imponibili determinano il sorgere del debito d’imposta senza però limitare il diritto alla detrazione, poiché il soggetto passivo di diritto (cedente o prestatore) che effettua un’operazione imponibile e diviene quindi debitore nei confronti dell’Erario, ha diritto di rivalersi verso il cessionario (acquirente) o il committente; così il debito tributario è neutralizzato dalla rivalsa, (c.d. partita di giro in ragioneria), che costituisce un credito del soggetto passivo dell’IVA nei confronti della controparte contrattuale e che si somma, per legge, al corrispettivo pattuito; quindi, il peso dell’imposta non grava sui soggetti passivi di diritto, a questi è tuttavia richiesto l’assolvimento di una serie di obblighi formali (fatturazione, registrazione, etc).

1.3 I presupposti applicativi dell’IVA.

L’IVA rappresenta la principale tra le imposte indirette e si caratterizza come un tributo europeo, poiché gli Stati membri sono tenuti a versare una parte del relativo gettito all’Unione Europea, la normativa interna deve sempre interpretarsi alla luce delle disposizioni dell’Unione Europea.

L’IVA colpisce le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate sul territorio dello Stato nell’esercizio di imprese o nell’esercizio di arti e professioni, nonché le importazioni da chiunque effettuate.

La *ratio* del tributo, esplicitata altresì nelle direttive e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, è riconducibile alla volontà di “*applicare ai beni e servizi, fino allo stadio commerciale al dettaglio compreso, un’imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi*” (Corte di Giustizia UE, sent.04 febbraio 1978, causa c-391/87).

Le operazioni economiche sono rilevanti ai fini IVA (cioè sono operazioni incluse nel suo campo di applicazione) se rispettano tutti questi tre presupposti:

Presupposto oggettivo: “la cessione di beni e le prestazioni di servizi, nonché le importazioni da chiunque effettuate”;

Presupposto soggettivo: “la cessione di beni e le prestazioni di servizi nell’esercizio d’imprese o arti e professioni”;

Presupposto territoriale: “la cessione di beni e le prestazioni di servizi nel territorio dello stato”; quest’ultimo è quello su cui si focalizza maggiormente l’attenzione delle transazioni economiche del Consiglio Nazionale delle Ricerche sia durante l’espletamento dell’attività istituzionale che di quella commerciale.

Nell’ambito di queste operazioni incluse nel campo IVA, si distingue tra:

Operazioni imponibili, che implicano il sorgere del debito di imposta e di tutti gli obblighi formali collegati, e per le quali è previsto il diritto di esercitare la detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti:

Operazioni non imponibili, che non comportano la formazione del debito di imposta, ma, richiedono ugualmente l’adempimento di determinati obblighi formale e prevedono il diritto di detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti;

Operazioni esenti, le quali, pur non comportando il sorgere del debito di imposta, a loro volta richiedono l’adempimento di taluni obblighi formali, ma, a differenza delle operazioni non imponibili, limitano l’esercizio del diritto di detrazione.

Qualora non sia integrato anche uno solo dei requisiti (oggettivo, soggettivo e territoriale), le operazioni sono escluse dall’imposizione.

Le operazioni escluse sono estranee al campo di applicazione dell’IVA, ciò significa che non comportano il sorgere del debito di imposta, né l’adempimento di obblighi formali.

1.3.1 I Presupposti: oggettivo, soggettivo e territoriale

L’Iva si applica, innanzitutto, sulle cessioni di beni a titolo oneroso, ovvero per gli atti a titolo oneroso che comportano il trasferimento della proprietà, cioè la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento su beni di ogni genere (art.2 D.P.R. n.633 del 1972).

Per il Moschetti, per aversi la cessione dei beni rilevante ai fini dell’IVA è necessario che l’atto traslativo della proprietà, ovvero costitutivo o traslativo di diritti reali di godimento sui beni di ogni genere preveda una controprestazione economicamente valutabile, anche se non necessariamente dipendente da un contratto a prestazioni corrispettive.

Quindi, l’IVA si applica anche nelle prestazioni di servizi (art.3, c. 1°, D.P.R. 633/1972), cioè le prestazioni, dietro un corrispettivo, che comportano obbligazioni di fare, non fare o permettere, quale che ne sia la fonte. Vi rientrano i contratti d’opera, d’appalto, di trasporto, mandato, spedizione, agenzia, deposito e mediazione.

Alle prestazioni di servizi in senso proprio, vengono assimilate altre fattispecie (art. 3, c. 2, D.P.R. 633/1972): le concessioni di beni in locazione, affitto, noleggio e simili; le cessioni di diritti su beni immateriali (ad esempio, la cessione dei diritti d’autore); i prestiti di denaro e

di titoli non rappresentativi di merci; le somministrazioni di alimenti e bevande; le cessioni di contratto.

L'IVA si applica anche alle importazioni da chiunque effettuate (in questo caso è irrilevante il presupposto soggettivo), ossia l'introduzione da parte degli Stati membri dell'Unione Europea di beni provenienti da Paesi terzi (art. 67 e ss. D.P.R. 633/1972).

Inoltre, l'IVA si applica sugli acquisti intracomunitari (art. 38, c. 2, D.L. 331/1993), cioè agli acquisti a titolo oneroso della proprietà o di altro diritto reale di godimento, di beni spediti o trasportati in Italia da altro Stato membro dal cedente o dall'acquirente o da terzi per loro conto.

Con riferimento al presupposto soggettivo, affinché una cessione di beni o una prestazione di servizi risulti rilevante ai fini IVA, occorre che l'operazione sia realizzata nell'esercizio di impresa ovvero di arti o di professioni.

Ricordiamo che l'art.4, D.P.R. n.633 del 1972 definisce l'esercizio di impresa come:

“L'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali individuate dall'art. 2195 c.c. (attività industriale diretta alla produzione di beni o di servizi; attività intermediaria nella circolazione dei beni; attività di trasporto per terra, o per acqua o per aria; attività bancaria o assicurativa; altre attività ausiliarie alle suddette); o delle attività agricole così come è previsto dall'art.2135 c.c.”.

Relativamente agli enti pubblici e privati; le cessioni e le prestazioni di servizi sono considerate effettuate nell'esercizio di impresa nel caso in cui questi enti abbiano come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale o agricola. Qualora l'oggetto di questi ultimi sia, invece, diverso, l'IVA verrà applicata solo alle cessioni e prestazioni effettivamente realizzate nell'esercizio di attività commerciali o agricole.

Riguardo al presupposto territoriale, l'applicazione dell'IVA è differente a seconda del fatto che le cessioni di beni o la prestazione di servizi siano realizzate nel territorio nazionale (il territorio della Repubblica Italiana), nell'Unione Europea oppure al di fuori dell'Unione Europea.

Pertanto si distinguono:

operazioni interne, svolte sul territorio italiano;
operazioni intracomunitarie;

➤ operazioni extracomunitarie.

Per le operazioni nazionali affinché una operazione sia idonea a produrre effetti ai fini IVA, occorre che essa sia stata effettuata sul territorio dello Stato; inoltre, occorre distinguere tra cessione di beni e prestazioni di servizi.

Per le cessioni di beni, generalmente, il criterio della territorialità è dato dalla presenza del bene sul territorio, intesa come “esistenza fisica”, al momento dell'esecuzione dell'operazione (art. 7 bis, D.P.R. 633/1972). Si prescinda, quindi, dalla residenza dei soggetti tra i quali viene posta in essere l'operazione e dal luogo di conclusione o esecuzione del contratto. Quindi, può essere soggetta ad IVA la cessione di un bene che si trova nel territorio dello Stato anche se cedente o cessionario non sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato; mentre non sarà soggetta ad IVA la cessione, da parte di un soggetto fiscalmente residente in Italia ad un altro soggetto anch'esso fiscalmente residente in Italia, di un bene sito all'estero.

Per le prestazioni di servizi, i criteri di localizzazione delle operazioni legano la territorialità delle prestazioni di servizi allo status del committente:

- se il committente è un soggetto passivo IVA, nazionale o estero, e quindi si tratta di un'operazione business to business (B2B) si applica il **principio di destinazione**: la prestazione si intende effettuata nel luogo in cui è stabilito (con domicilio o residenza) il committente (art.7 ter, c.1., lett. a), D.P.R.633/1972;
- se il committente è un soggetto privato e quindi si tratta di un'operazione business to consumer (B2C), si applica il **principio di origine**: la prestazione si considera eseguita nel luogo in cui è domiciliato o residente il prestatore del servizio, a prescindere da dove sia effettuata in realtà (art.7 ter, c.1 lett.b), D.P.R.633/1972.

1.4 Le operazioni intracomunitarie, extracomunitarie ed esenti

Gli scambi intracomunitari riguardano le cessioni di beni o le prestazioni di servizi tra soggetti residenti in Stati dell'Unione europea e sono disciplinati da un particolare regime entrato in vigore con il D.L. 30 agosto 1993 n. 331 (convertito con L 29 ottobre 1993 n.427, artt. 44 e 45).

A seconda dello status del cliente, trovano applicazione il metodo di tassazione all'origine ovvero quello della destinazione. In particolare, se l'acquirente o il committente è un consumatore finale, trova applicazione la tassazione nel paese di origine della merce; pertanto il fornitore applicherà l'IVA con aliquota del proprio Stato e la addebiterà al consumatore finale.

Mentre, se l'acquirente o il committente è un soggetto passivo IVA, si applica il principio di tassazione nel paese di destinazione, con l'applicazione dell'imposta nello Stato in cui il bene è introdotto, per cui il cedente emetterà fattura senza applicazione dell'imposta e, a sua volta, il soggetto acquirente, ricevuta la fattura, la integrerà con l'imposta corrispondente all'aliquota nazionale relativa alla tipologia del bene acquistato, registrandola sia tra gli acquisti che tra le vendite; con questa doppia annotazione, l'acquirente, soggetto passivo IVA non dovrà versare alcuna imposta.

Per operazioni extracomunitarie intendiamo gli scambi tra soggetti stabiliti in Paesi dell'Unione Europea e soggetti stabiliti in Paesi extracomunitari.

E' con riferimento a queste operazioni che si parla tecnicamente di operazioni di importazioni ed esportazioni.

I Paesi dell'U.E. hanno adottato il principio del Paese di destinazione che comporta la tassazione delle importazioni e la detassazione delle esportazioni. Quindi si sottolinea che per le importazioni in Italia di un bene o di un servizio provenienti dai Paesi extracomunitari si costituisce, dunque, un'operazione imponibile.

I beni importati in Italia sono tassati come beni ivi prodotti, in applicazione dei principi di destinazione, viceversa i beni esportati non sono soggetti ad IVA con conseguente restituzione dell'imposta assolta su questi beni all'interno dello Stato.

L'IVA sulle importazioni ha una disciplina diversa da quella dell'IVA sugli scambi interni cioè è un tributo doganale, e quindi dovuta in Dogana all'atto dell'introduzione materiale dei beni nel territorio dello Stato, avente la finalità di uniformare il trattamento fiscale dei beni provenienti da Paesi extracomunitari a quello dei beni prodotti all'interno dell'Unione Europea.

Mentre, per le esportazioni distinguiamo tra:
 le esportazioni dirette (c.d. cessioni all'esportazione) di beni, eseguite con il trasporto o la spedizione al di fuori del territorio comunitario, rappresentano operazioni non imponibili.
 Rientrano nella categoria delle esportazioni dirette:

- le cessioni di beni consegnati in Italia a cessionari non residenti, purché il trasporto o la spedizione al di fuori del territorio dell'Unione Europea avvenga entro 90 giorni dalla data di consegna;
- Le esportazioni triangolari, che hanno luogo quando un soggetto passivo italiano cede dei beni ad un altro soggetto passivo italiano e provvede, su incarico di questi, al trasporto o alla spedizione di quei beni al cliente del cessionario al di fuori dell'UE.

In tal caso il cedente emette fattura nei confronti del cessionario italiano, ma invia i beni all'estero e anche il cessionario, a sua volta, emette la fattura nei confronti dell'acquirente estero. Nonostante l'emissione di due fatture il passaggio fisico dei beni è unico, con questa manovra l'esportatore acquista il bene in Italia in regime di non imponibilità, con il vantaggio di non dover versare al cedente l'IVA.

Le operazioni non imponibili in questione possono essere di tre tipi:

- Cessione all'esportazione (art.8);
- Operazioni assimilate alla cessione all'esportazione (art.8-bis);
- Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (art. 9).

Sono considerate operazioni non imponibili anche le **esportazioni indirette**, cioè le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese a soggetti esportatori abituali (soggetti che, in un certo periodo hanno effettuato esportazioni per almeno il 10% del loro volume di affari).

A questi operatori viene concesso il diritto di acquistare, nell'anno successivo, la stessa quantità di beni o servizi senza pagamento dell'IVA (c.d. plafond).

Quindi, il regime di non imponibilità si applica, non solo alle esportazioni, ma anche alle cessioni interne agli esportatori abituali che, per avvalersi dell'agevolazione di effettuare acquisti senza l'applicazione dell'imposta, devono previamente firmare una dichiarazione di intenti coi propri fornitori.

Praticamente, a seguito delle modifiche intervenute con il c.d. "decreto semplificazioni" (decreto-legge 21 novembre 2014, n.175), dal 1° gennaio 2015, l'esportatore è tenuto a trasmettere telematicamente la dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica, dopo l'esportatore curerà la consegna al fornitore – o in Dogana – della dichiarazione di intento e della relativa ricevuta di prestazione presso l'Agenzia.

L'art. 10 del D.P.R. 633/1972 prevede una serie di operazioni esenti, per ragioni sociali o per esigenze di tecnica tributaria, che non rilevano ai fini della tassazione, realizzando una interruzione nella continuità del ciclo produttivo, in quanto riducono l'entità delle detrazioni spettanti, ma che comportano tutta una serie di obblighi formali a carico del soggetto passivo. Generalmente, l'esenzione rappresenta un vantaggio per il consumatore finale, che acquista il bene o usufruisce del servizio, senza sopportare il carico economico dell'IVA, ma costituisce uno svantaggio per il soggetto passivo che effettua l'operazione, poiché il costo dell'IVA sugli acquisti non può essere trasferito sul consumatore finale (essendogli precluso il diritto di detrazione). Le operazioni esenti sono tassativamente elencate nell'art.10 del D.P.R n.633 del 1972, ma è difficile individuare, per le stesse un elemento accomunante, si tratta di una categoria estremamente eterogenea.

Tra le operazioni esenti rientrano: le operazioni relative ad azioni quotate in borsa; le operazioni sanitarie, sociosanitarie e di assistenza; le operazioni relative alla riscossione dei tributi; talune operazioni di trasporto urbano di persone; le prestazioni del servizio postale; talune operazioni di carattere finanziario (operazioni creditizie, assicurative, valutarie, relative

a valori mobiliari); le prestazioni di mandato e mediazione; alcune operazioni immobiliari; l'esercizio di giochi e scommesse; le operazioni in oro da investimento; le attività educative e culturali.

1.5 Il momento impositivo, la base imponibile e le diverse aliquote

Per momento impositivo l'art. 6 D.P.R. n. 633 del 1972 intende il momento in cui un'operazione si considera effettuata e coincide con il momento in cui l'imposta diventa esigibile.

Per chi effettua operazioni attive, da tale momento decorre il termine per l'adempimento agli obblighi formali e sostanziali previsti dalla disciplina IVA (fatturazione, registrazione, versamento etc.) e l'obbligo di computo dell'IVA a debito. Per il compratore o committente, questo momento segna la nascita del diritto alla detrazione. Per le cessioni di beni, l'operazione si considera effettuata (e l'IVA esigibile), al momento in cui si verifica l'effetto traslativo, cioè al momento della stipula del contratto, se si tratta di beni immobili, o al momento della consegna o spedizione, per i beni mobili. Il momento impositivo delle prestazioni di servizio coincide con il pagamento del corrispettivo.

Nel caso di cessione di beni, la regola della coincidenza del momento impositivo con la stipula del contratto o con la consegna dei beni subisce alcune deroghe:

- in caso di cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente (la vendita di cosa futura), che si considerano effettuate al momento della realizzazione di tali effetti;
- in caso di cessioni di beni per atto di una pubblica autorità (una sentenza) e per le cessioni periodiche o continuative di beni in esecuzione di contratti di somministrazione;
- passaggi di beni dal committente al commissionario;
- cessioni del tradente all'accipiente, in esecuzione di contratti estimatori.

La base nelle operazioni di cessione di beni o di prestazione di servizi è rappresentata dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o al prestatore, secondo le condizioni contrattuali pattuite (art.13 D.P.R. n.633 del 1972); ai fini dell'Iva, non rileva, generalmente, il valore normale del bene o il valore di mercato del servizio, ma il corrispettivo stabilito. Nella base imponibile vengono compresi anche gli oneri accessori e le spese inerenti all'esecuzione del contratto, i debiti e gli oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente e le integrazioni dovute da altri soggetti.

Sono escluse, invece, dalla base imponibile:

- le somme aventi natura risarcitoria, tra cui gli interessi moratori e le penalità per ritardi o irregolarità nell'adempimento del cliente;
- le anticipazioni fatte in nome e per conto di altri;
- le spese fatte dal mandatario con rappresentanza;
- il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono.

La legislazione italiana prevede quattro diverse aliquote:

- un'aliquota ordinaria al 22% (art. 16, D.P.R. 633 del 1972, come modificato dal d.l. n.138 del 2011, a decorrere dal 1° ottobre 2013);
- un'aliquota ridotta al 10% per i generi di largo consumo;

- un'aliquota ridotta al 5% per le prestazioni rese dalle cooperative sociali che effettuano prestazioni sociosanitarie, assistenziali ed educative (dal 2016);
- un'aliquota ridottissima per i generi di prima necessità, al 4%.

1.6 I diritti di rivalsa e di detrazione

L'operatore economico (il soggetto passivo) effettuando un'operazione di cessione di beni o una prestazione di servizi (operazioni imponibili) diventa debitore nei confronti dello Stato ed ha diritto di rivalersi nei confronti del cessionario o del committente.

L'esercizio della rivalsa rappresenta sia un diritto che un obbligo per il soggetto passivo.

E' un diritto che coincide con il diritto di credito per l'ammontare dell'IVA. E' un dovere, in quanto l'art.18, D.P.R. n.633 del 1972, dispone espressamente l'obbligo di rivalsa a carico del cedente o prestatore, che deve addebitare l'imposta nei confronti dei destinatari dell'operazione, con l'emissione della fattura. Inoltre, il diritto di rivalsa attribuisce al cedente o al prestatore un privilegio speciale sui beni immobili oggetto della cessione o della prestazione e un privilegio generale su tutti i beni mobili del cessionario o del committente se l'operazione ha avuto ad oggetto beni mobili (art.18, c. 5, D.P.R. 633/1972).

Il soggetto passivo ha il diritto di detrazione cioè di scomputare, dall'IVA relativa alle operazioni attive effettuate, l'ammontare dell'IVA relativa ai beni e ai servizi acquistati o importati a condizione che si tratti di acquisti inerente l'attività strettamente connesse e strumentali all'esercizio dell'impresa, di arte o di professione. L'istituto della detrazione è ha come funzione quella di rendere il tributo tendenzialmente neutrale per il soggetto passivo. Il diritto di detrazione dell'IVA dagli acquisti di beni e servizi effettuati o importati nasce nel momento in cui l'imposta diventa esigibile (art.19, D.P.R.n.633 del 1972). Esso può essere esercitato non oltre la dichiarazione relativa al secondo anno successivo in cui il diritto alla detrazione è sorto; affinché il soggetto passivo possa esercitare il diritto di detrazione, è tenuto ad adempiere, preventivamente, agli obblighi formali all'annotazione sul registro degli acquisti delle fatture e delle bollette doganali relative agli acquisti ed alle importazioni rispetto a cui si intende operare la detrazione, prima della liquidazione periodica o della detrazione annuale nella quale viene effettuata la detrazione.

Esistono dei limiti all'esercizio della detrazione, la detraibilità dell'IVA sugli acquisti può essere limitata astrattamente da quattro categorie di circostanze:

- indetraibilità analitica o specifica: non è detraibile l'IVA relativa all'acquisto di beni o servizi afferenti ad operazioni esenti o comunque non soggette ad IVA (art.19, c. 2, D.P.R. 633/1972);
- indetraibilità pro-quota: nell'ipotesi di acquisto effettuati ad uso promiscuo, ossia riferibili, tanto ad operazioni attive soggette ad imposta, quando operazioni non soggette, l'IVA è indetraibile per quella parte imputabile alle operazioni non soggette (art.19, c. 4, D.P.R. 633/1972);
- indetraibilità oggettiva: vi sono casi in cui non risulta facile constatare l'inerenza di alcuni beni o servizi all'attività del contribuente, per cui il legislatore presume la non ineranza degli acquisti all'esercizio di attività di impresa, arti o professione e, quindi esclude la detraibilità dell'IVA relativa ad essi; non è detraibile, per esempio, l'IVA relativa agli acquisti di aerei ed imbarcazioni, alle spese di rappresentanza, all'acquisto di beni di lusso, di alimenti e bevande (art.19 bis c. 1, D.P.R. 633/1972);

- agli enti non commerciali: è consentita la detraibilità dell'IVA soltanto per gli acquisti fatti nell'esercizio di attività agricole o commerciali, e gestite con una contabilità separata da quella relativa all'attività principale (art.19 ter, D.P.R. 633/1972).

Quindi, il regime di detrazione dell'IVA nell'ordinamento italiano è caratterizzato da ciò:

- che il diritto alla detrazione riguarda esclusivamente le operazioni imponibili e ad esse assimilate;
- che ai sensi dell'art. 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, il diritto medesimo sorge quando l'imposta diviene esigibile al più tardi nella dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

Quindi, generalmente, il diritto alla detrazione dell'imposta resta correlato al momento in cui sorge, in capo al cedente o al prestatore, il corrispettivo obbligo di versamento (anche se può essere esercitato entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto). Contestualmente, il diritto del cessionario di beni (ovvero del prestatore di servizi) alla detrazione (art.19 D.P.R. 633/1972) si basa sull'esatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione di cui agli artt. 21, 23, 24 e 25 del D.P.R. 633/1972, per i quali il cedente deve emettere la fattura per l'operazione imponibile, annotarla in via definitiva nei registri delle fatture (di recente cfr. Cass. Sez. V – n.16975 del 2019) e trasmettere copia, con addebito del tributo, al cessionario, il quale deve a sua volta annotarla nel registro degli acquisti. Così si può dire che l'IVA è dovuta nel momento in cui viene indicata l'imposta in fattura; e ciò anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale.

Laddove il soggetto passivo IVA esercita sia attività che danno diritto alla detrazione, sia ad attività che danno luogo ad operazioni esenti, si applica il criterio del "pro – rata", ai fini del calcolo della quota dell'IVA detraibile (art.19, c. 5, D.P.R. 633/1972). Con questo metodo, il diritto alla detrazione corrisponde al rapporto tra l'ammontare delle operazioni con diritto alla detrazione, effettuate nell'anno, e la somma di tutte le operazioni attive effettuate nello stesso periodo. Ai sensi dell'art.19 bis D.P.R. 633/1972 sono previste talune operazioni attive che non vanno computate nel calcolo della percentuale di detrazione, tra cui le cessioni di beni ammortizzabili e le operazioni esenti (relative all'attività d'impresa).

Il meccanismo legislativo dell'IVA legittima la detrazione immediata dell'imposta pagata sugli acquisti sostenuti da un soggetto passivo, però la subordina al monitoraggio nel tempo prevedendo quindi un obbligo di restituzione dell'imposta detratta qualora in un momento successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è stato esercitato in costanza delle condizioni che inizialmente avevano determinato l'effettuazione della detrazione (art.19-bis 2, D.P.R. n.633 del 1972).

I casi di rettifica della detrazione sono attinenti alle variazioni nell'utilizzo dei beni (art.19 bis 2, c. 1 e c. 2).

A tale proposito occorre avere riguardo alla tipologia del bene:

- per i beni non ammortizzabili e i servizi, la detrazione opera all'atto dell'acquisto in via presuntiva dovrà essere confrontata con la detrazione spettante al loro primo impiego: quindi, la detrazione iniziale dovrà essere rettificata in aumento o in diminuzione se in sede di prima utilizzazione questi beni sono stati destinati all'effettuazione di operazioni attive che danno diritto alla detrazione in misura diversa.

- invece, per i beni ammortizzabili, il loro diverso utilizzo deve essere verificato in un arco tempo di cinque anni (o di dieci se si tratta di immobili). In questo caso, la variazione della detrazione avverrà in ragione dei “quinti” (o dei “decimi” per gli immobili) mancanti al raggiungimento del quinquennio (o del decennio).
- mutamenti di regime (art. 19 bis 2, c.3). L’IVA detratta o non detratta sui beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati dovrà essere rettificata nelle ipotesi in cui avvengono variazioni nel regime fiscale delle operazioni attive o del regime di detrazione dell’imposta o nella stessa attività esercitata. Per i beni ammortizzabili la verifica va eseguita se non sono trascorsi cinque anni dalla loro entrata in funzione (dieci se si tratta di beni immobili).
- Variazione del pro – rata (art. 19 bis 2, c. 4). Chi applica il pro – rata di detrazione perché effettua contemporaneamente operazioni che danno diritto alla detrazione ed operazioni esenti, è tenuto a monitorare il coefficiente di detraibilità. Dovrà infatti operare una rettifica delle detrazioni dell’IVA relativa ai beni ammortizzabili qualora la percentuale del pro – rata di un certo anno vari di un importo superiore a dieci punti percentuali rispetto a quella applicata per la detrazione nell’anno di acquisto dello stesso bene ammortizzabile.

1.7 Gli obblighi formali e sostanziali in materia di IVA

La disciplina sull’imposta sul valore aggiunto prevede una serie di adempimenti formali e sostanziali a carico dei soggetti passivi di diritto IVA, il primo dei quali è la comunicazione, entro trenta giorni, dell’inizio di attività dell’esercizio di un’impresa, di un’arte o di una professione o la costituzione di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato da effettuarsi all’Agenzia delle Entrate per determinati soggetti; o dal 1° aprile 2010, per altre tipologie di operatori economici, tale obbligo di comunicazione viene realizzato con la presentazione telematica della Comunicazione Unica al registro delle imprese presso la C.C.I.A.A. per coloro per i quali sussiste tale obbligo di iscrizione al registro delle imprese.

I soggetti passivi IVA che effettuano operazioni che rientrano nel campo di applicazione dell’IVA (imponibili, non imponibili ed esenti) sono obbligati ad emettere la fattura.

Per l’art. 21, c. 2, del D.P.R. 633/1972, la fattura dev’essere datata e numerata in ordine progressivo e deve contenere gli elementi in grado di individuare i soggetti e l’oggetto dell’operazione. Tali elementi sono:

- l’oggetto dei beni ceduti o dei servizi resi;
- i soggetti tra cui l’operazione è intercorsa – cessionario (o del committente) e del cedente (o prestatore) – con il loro numero di partita IVA;
- la base imponibile cioè il corrispettivo;
- l’aliquota, l’imponibile e l’ammontare dell’imposta;
- l’annotazione che la stessa è compilata dal cliente, oppure, per conto del cedente, da un terzo;
- qualora la fattura si riferisca ad operazioni non imponibile o esenti, deve contenere la relativa indicazione.

In genere, la fattura deve essere emessa al momento dell’effettuazione dell’operazione, ma può essere differita entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione dei beni, come risultante da apposito documento di trasporto (d.d.t.). La fattura

può essere differita anche per le prestazioni di servizi effettuate nello stesso mese solare da un unico soggetto, a condizione che le fatture siano individuabili da apposita documentazione.

La possibilità di avvalersi della fatturazione differita non incide, tuttavia, sull'esigibilità dell'imposta che rimane ancorata al momento di effettuazione dell'operazione. E' anche prevista la possibilità per tutti i soggetti passivi IVA (sia imprese che professionisti) di emettere una fattura semplificata per operazioni di importo complessivo non superiore a € 100,00 e per le note di variazione (art. 21 bis, D.P.R. 633/1972). Nella fattura ordinaria in luogo dell'indicazione dell'impresa, ragione sociale, nome e cognome, residenza del cessionario o committente, può essere indicato il solo codice fiscale o il numero di partita IVA, in caso di soggetto stabilito in Italia, oppure il numero di identificazione IVA del relativo Stato, in caso di soggetto stabilito in altro Stato U.E. (art. 21 – bis, del D.P.R. n.633 del 1972). Nei rapporti tra il cedente e il cessionario, l'emissione della fattura è essenziale per poter esercitare sia il diritto di rivalsa che il diritto di detrazione. La fattura può essere emessa anche in forma elettronica, purché vi sia l'accettazione da parte del destinatario. La legge di bilancio 2018 (L. 205/2017) ha previsto un generalizzato obbligo di emissione della fattura elettronica mediante il sistema di interscambio (SID) per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti privati residenti, stabiliti o identificati in Italia, con esonero per chi benefici del regime forfettario o del regime fiscale di vantaggio. Il legislatore ha previsto, anche, l'obbligo di trasmettere per via telematica all'Agenzia delle Entrate tutti i dati relativi alla cessione di beni e alle prestazioni di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti in Italia, con esclusione delle operazioni per le quali sia stata emessa una bolletta doganale e di quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche. Queste attività si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2019 e dalla stessa data deve ritenersi abrogato l'obbligo della comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute (c.d. spesometro).

L'introduzione della fattura elettronica obbligatoria è anticipata al 1° luglio 2018 per le fatture relative a:

- cessione di benzina o di gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori;
- prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese, nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture con una pubblica amministrazione.

Mentre, per i rapporti con le Pubbliche Amministrazioni c'è l'obbligo della fattura elettronica, ora Ministeri, Agenzie fiscali ed enti nazionali di previdenza, a partire dal 6 giugno 2014, non possono più accettare fatture emesse o trasmesse in forma cartacea; la stessa disposizione si applica, dal 31 marzo 2015, ai restanti enti nazionali e alle amministrazioni locali. Inoltre, a partire da tre mesi successivi da queste date le P.P.A.A. non possono procedere al pagamento, neppure parziale, sino all'invio del documento in forma elettronica.

Ogni soggetto passivo deve tenere, ai fini IVA, due registri:

- uno per le operazioni attive (in cui risulta l'IVA a debito), nel quale registrare sia le fatture immediate, entro 15 giorni dall'emissione, sia le fatture differite, entro il termine di emissione delle stesse (art. 23, D.P.R. 633/1972);
- uno per gli acquisti (in cui risulta l'IVA a credito), nel quale registrare le fatture relative agli acquisti e alle importazioni effettuate nell'esercizio dell'attività d'impresa o professionale, al fine di poter esercitare il diritto di detrazione sugli acquisti (art. 25, D.P.R. 633/1972).

Ogni mese (o per i contribuenti di minor dimensione, ogni trimestre), dev'essere liquidata la differenza risultante tra l'ammontare dell'IVA a debito e l'ammontare dell'IVA a credito.

Si è detto che il cedente o il prestatore emette la fattura e addebita l'IVA; vi sono però dei casi in cui è il cessionario o utilizzatore del servizio che deve emettere fattura (cc.dd. ipotesi di inversione contabile o "reverse charge").

Precisamente, il cessionario emette egli stesso una fattura riportante l'indicazione dell'aliquota e dell'importo proprio della operazione e tale documento viene registrato sia nel registro IVA delle fatture emesse sia nel registro IVA degli acquisti, così facendo l'IVA non deve essere versata allo Stato.

L'inversione contabile deve trovare applicazione:

- quando il fornitore di beni o il prestatore di servizi è un soggetto non residente nel nostro Paese fuori dall'U.E.;
- quando il soggetto che cede un bene o presta un servizio omette di fatturare la sua prestazione;
- quale strumento anti-evasione per determinati settori a maggior rischio. Infatti, l'ambito di applicazione del *reverse charge* è stato ampliato dalla Legge di Stabilità 2015, per effetto della quale, ora riguarda pure, le cessioni di oro industriale e da investimento, le cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricati strumentali per le quali il cedente abbia scelto di applicare l'IVA, mediante opzione nell'atto di vendita, la vendita di telefoni cellulari etc.

1.7.1 Lo split payment (rinvio)

La legge di Stabilità 2015 (L. n°190 del 2014) ha introdotto un particolare sistema di versamento dell'imposta, il c.d. *Split Payment*, con finalità anti-evasive. Con questa disposizione, per gli acquisti di beni e servizi effettuate dalle pubbliche amministrazioni, previste dalla norma, per i quali queste P.P.A.A. non siano debitori d'imposta (ossia per le operazioni non assoggettate al regime di inversione contabile), l'IVA addebitata dal fornitore nelle relative fatture deve essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'Erario, anziché allo stesso fornitore, separando il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta (art.17 ter, D.P.R, 633/1972). Cioè, i fornitori saranno tenuti agli obblighi formali della fatturazione; tuttavia, non incasseranno l'IVA addebitata in via di rivalsa, ma solo l'imponibile (cioè il prezzo del bene al netto dell'IVA). L'IVA sarà versata direttamente dai medesimi enti pubblici.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, la Circolare n.1/E del 9 febbraio 2015 dell'Agenzia delle Entrate spiegava che le P.P.A.A. interessate erano: lo Stato; gli organi dello Stato dotati di personalità giuridica; gli enti pubblici territoriali e i consorzi tra essi costituiti; le camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura; gli istituti universitari; le aziende sanitarie locali; gli enti ospedalieri; gli enti pubblici di ricovero e cura aventi carattere scientifico; gli enti pubblici di assistenza e beneficenza e quelli di previdenza.

Dopo, con il d.l.148/17, sono stati inseriti nell'art.17-ter, comma 1-bis, del D.P.R. 633/1972, anche: enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona; fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70 %: società controllate direttamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 2 del Codice Civile, dalla presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri; società controllate direttamente ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n.1 del Codice Civile, o indirettamente da qualsiasi tipo di amministrazione pubblica; società partecipate per una quota non inferiore al 70 % da amministrazioni pubbliche o da società assoggettate allo split payment; società quotate inserite all'indice Ftse Mib della Borsa italiana come identificate agli effetti IVA.

Restano fuori dall'ambito soggettivo di riferimento gli enti privati o privatizzati, essendo la natura pubblicistica un requisito imprescindibile, così come sono esclusi gli enti

pubblici economici che operano con un'organizzazione imprenditoriale di tipo privatistico. Sono, inoltre, esclusi gli enti pubblici non economici, autonomi rispetto alla struttura statale, che perseguono fini propri, anche se d'interesse generale, come gli ordini professionali, le Agenzie fiscali, le Autorità amministrative indipendenti.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo d'applicazione della scissione dei pagamenti con la Circolare Agenzia delle Entrate n.15 del 13 aprile 2015, il sistema della scissione dei pagamenti si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui agli artt. 2 e 3 del D.P.R. n.633/1972 (compresi gli appalti di lavoro, in quanto prestazioni di servizi) effettuate, nel territorio dello Stato, nei confronti delle P.P.A.A..

La scissione dei pagamenti riguarda le operazioni commerciali, purché documentate mediante fatture emesse dai fornitori, ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n.633 del 1972, che indichi l'imposta addebitata all'ente pubblico. La disciplina dello *split payment* resta applicabile a tutti gli acquisti effettuati dalle P.P.A.A. sia nell'ambito non commerciale in veste, quindi, istituzionale che nell'esercizio di attività d'impresa c.d. "attività commerciale dell'ente pubblico", quantunque questi enti dovranno procedere in tali casi al versamento dell'imposta con modalità differenti. Per la *ratio* e le caratteristiche del sistema di scissione dei pagamenti, questo meccanismo non è applicabile ai casi in cui la pubblica amministrazione non effettua alcun pagamento del corrispettivo nei confronti del fornitore (per esempio il servizio di riscossione delle entrate e altri proventi fatto da fornitori privati alla P.A. laddove i fornitori hanno già nel corrispettivo che percepiscono la quota parte di utili di loro competenza es. l'aggio). Sono esclusi dalla scissione dei pagamenti gli acquisti per i quali l'ente è "debitore d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto". Si tratta della fattispecie del c.d. "*reverse charge*" in cui la veste di debitore di imposta non è attribuita, come al solito, a colui che cede il bene o presta il servizio, ma al cessionario o al committente, ai quali, quindi, non viene addebitata in rivalsa alcuna imposta, da parte di colui che ha effettuato l'operazione imponibile. In questi casi, sorge un debito IVA direttamente in capo alla P.A., soggetto passivo acquirente, per i beni o servizi destinati alla sfera commerciale. Nel caso in cui l'operazione di acquisto rientri in una delle fattispecie riconducibili nell'ambito applicativo dell'inversione contabile c.d. *reverse charge*, non si applica la scissione dei pagamenti. Quindi, il *reverse charge* riguarda acquisti di determinati beni e servizi effettuati dalla PA in qualità di soggetto passivo. E', pure, possibile che questi beni e servizi siano destinati dalla P.A. in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale non commerciale, per la cui attività l'amministrazione acquirente non riveste quindi la qualifica di soggetto passivo di diritto ai fini IVA. In questo caso, la P.A. dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi (ad esempio con una contabilità separata qual è all'interno del sistema SIGLA del CNR il GAE = Gruppo Attività Elementare), in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del *reverse charge*. Per la quota parte dei beni o servizi acquistati da destinare alla sfera istituzionale non commerciale sarà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti.

La scissione dei pagamenti non si applica:

- alle prestazioni di servizi rese alla P.A. i cui compensi siano assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta sul reddito oppure a ritenuta a titolo d'acconto di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973. Si reputa che *la ratio* perseguita dal Legislatore, con l'espressione "a titolo d'imposta sul reddito" di cui all'art. 17 – ter, comma 2, sia quella di ricomprendere tra le fattispecie escluse anche i compensi pagati a soggetti che rendono all'ente pubblico prestazioni di lavoro autonomo i cui compensi sono assoggettati a ritenuta a titolo di acconto. Va sottolineato che l'esclusione prevista da tale

disposizione fa riferimento solo alle ipotesi in cui è la stessa P.A. che corrisponde il compenso a dover effettuare la ritenuta, e non anche alle ipotesi in cui il meccanismo procedurale comporta che la ritenuta sia operata, in concreto, da un soggetto diverso, quale la banca del fornitore.

- alle operazioni (ad esempio piccole spese dell'ente pubblico per fondo economale) certificate dai fornitori mediante rilascio della ricevuta fiscale di cui all'art. 8 della legge 10 maggio 1976, n. 249, o dello scontrino fiscale di cui alla legge 26 gennaio 1983, n. 18 e s.s.m.m.i.i., ossia non fiscali per i soggetti che si avvalgono della trasmissione telematica dei corrispettivi ai sensi dell'art. 1, commi 429 e ss. della legge 30 dicembre 2004, n. 311. In quest'ipotesi devono ricondursi anche le operazioni certificate mediante fattura semplificata ai sensi dell'art.21-bis del D.P.R. n.633 del 1972.
- alle operazioni assoggettate, ai fini IVA, a regimi c.d. speciali. Con la circolare n.6/E del 2015 è stato chiarito che la scissione dei pagamenti non è applicabile alle operazioni rese dal fornitore nell'ambito dei regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e/o che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie.

Si tratta, ad esempio:

- del c.d. regimi monofase disciplinati dall'art. 74 del D.P.R. n.633 del 1972 (editoria, generi di Monopolio e fiammiferi, tabacchi lavorati, telefoni pubblici e utilizzo di mezzi tecnici, documenti di viaggio, documenti di sosta nei parcheggi, case d'asta);
- del regime del margine di cui all'art. 36 e ss. del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41;
- del regime speciale applicato dalle agenzie di viaggio di cui all'art.74-ter del D.P.R. n.633 del 1972.

Negli stessi casi di esclusione si devono riportare le operazioni rese a fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfettario di determinazione delle detrazioni spettanti. Per esempio:

- del regime speciale di cui agli artt. 34 e 34-bis del D.P.R. n.633 del 1972;
- del regime di cui alla legge n.398 del 1991;
- del regime relativo all'attività di intrattenimento di cui alla tariffa allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n.640 cui si applicano. Agli effetti dell'IVA, le disposizioni di cui all'art.74, c.6, del D.P.R. n.633 del 1972;
- del regime applicabile agli spettacoli viaggianti, nonché alle altre attività di cui alla tabella C allegata al D.P.R. n.633 del 1972.

Qui, le particolari modalità di liquidazione dell'IVA da parte del fornitore, in considerazione dell'ammontare delle operazioni attive effettuate, portano ad escludere queste operazioni rese dall'ambito oggettivo di applicazione della scissione dei pagamenti.

1.7.2 La liquidazione e la dichiarazione annuale dell'IVA, i versamenti, i conguagli e le eccedenze a credito

I soggetti passivi di diritto dell'IVA devono effettuare periodicamente la liquidazione dell'IVA (art.1 D.P.R. n.100 del 1998), consistente nella differenza (c.d. IVA a debito) tra l'ammontare complessivo dell'imposta esigibile nel mese precedente, che risulta dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili (operazioni attive), e l'importo dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni e ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto, per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese (operazione passive).

Esistono soggetti per i quali le liquidazioni periodiche vengono effettuate con cadenza trimestrale, anziché mensile. Precisamente, per alcuni soggetti la periodicità trimestrale rappresenta il regime naturale (art.74, c. 4, D.P.R. 633/1972), per altri è ammessa su opzione. Fra i primi abbiamo per esempio: gli autotrasportatori, gli istituti di credito e le aziende di credito, le imprese assicurative, le imprese telefoniche, i dentisti etc.. Fra i secondi rientrano i c.d. contribuenti minori, cioè coloro che hanno realizzato nell'anno solare precedente un volume di affari inferiore a €400.000,00 (per le imprese con oggetto prestazioni di servizi e per i professionisti), oppure €700.000,00 (per gli altri tipi d'impresa).

L'IVA a debito risultante dalle operazioni di liquidazione deve essere versata mediante il modello F 24, per via telematica,

- entro il giorno 16 del mese successivo al mese di riferimento, per il contribuente mensile;
- entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento per il contribuente trimestrale. Per i contribuenti che hanno optato per la liquidazione trimestrale, questa avviene con una maggiorazione dell'1% a titolo di interessi. Questo aggravio non è previsto per i contribuenti per i quali le liquidazioni trimestrali rappresenta il regime naturale.

La dichiarazione IVA documenta, attraverso un riepilogo, gli adempimenti già eseguiti, liquidazioni comprese, in relazione alle operazioni attive e passive dell'intero periodo d'imposta. Ogni anno, il soggetto – pur se non ha effettuato operazioni – è tenuto alla presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione periodica dovuta, solo telematicamente.

Dal 2017 la dichiarazione IVA deve essere presentata solo in forma autonoma e nel periodo compreso tra il 1° febbraio e il 30 aprile (art. 8, c, 1, D.P.R. 322/1998 modificato dall'art.4, c, 4 lett. c) del D.L. n.193/2016 collegato alla c.d. "legge di Bilancio 2017" legge n.232 del 11 dicembre 2016.

I versamenti dell'IVA sono periodici:

- infrannuali (da effettuarsi mensilmente o trimestralmente);
- annuali, c.d. "a conguaglio", se dalla dichiarazione annuale emerge una differenza tra l'ammontare dell'imposta dovuta e l'ammontare dei versamenti effettuati nel corso del periodo precedente. Qualora, invece, risulti un'eccedenza tra la differenza dell'IVA detraibile (sulle operazioni passive) e l'ammontare dei versamenti effettuati in corso d'anno (IVA dovuta), il contribuente può scegliere tra la compensazione (ai fini dello scomputo dei debiti periodici IVA del periodo d'imposta successivo), che vale come regola, o il rimborso.

Per l'art.30, D.P.R. 633/1972, il credito IVA annuale può essere richiesto a rimborso solo in determinati casi:

- da chi cessa l'attività;
- da chi esercita in prevalenza attività che comportano vendite con aliquote inferiori a quelle degli acquisti;
- da chi effettua operazioni non imponibili (esportazioni) per almeno il 25 % dell'attività;
- da chi ha acquistato beni ammortizzabili;
- da chi opera prevalentemente fuori dal territorio italiano;
- dai non residenti;
- in caso di eccedenze detraibili per 3 anni consecutivi.

1.8 L'IVA per cassa

L'art. 32-bis del d.l.22 giugno 2012, n.83 ha modificato la disciplina normativa dell'esigibilità secondo il principio di cassa dell'imposta sul valore aggiunto. Con le modifiche introdotte nel nuovo regime, si è tentato, per i soggetti IVA caratterizzati da un modesto volume di affari, di far coincidere il momento impositivo del versamento dell'imposta, con quello di incasso dei corrispettivi cui l'imposta afferisce. Per le operazioni commerciali poste in essere da soggetti con volume di affari non superiori a 2 milioni di euro nei confronti di soggetti passivi operatori economici (imprenditori, società e professionisti), l'IVA diviene esigibile al momento del pagamento del corrispettivo, cioè al momento in cui l'IVA viene incassata. Pure l'esercizio della detrazione dell'imposta relativa all'acquisto di beni o servizi è rinviato al momento del pagamento dei corrispettivi. Questo differimento dell'esigibilità dell'IVA e dell'esercizio del diritto alla detrazione ha durata un anno. Al regime dell'IVA per cassa possono aderirvi i contribuenti che:

- operano nell'esercizio di impresa, arti o professioni;
- hanno realizzato nell'anno precedente (o, nel caso di avvio dell'attività prevedono di realizzare) un volume di affari non superiore a due milioni di euro;
- effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi imponibili nel territorio dello Stato nei confronti di cessionario o committenti che, a loro volta, agiscono nell'esercizio d'impresa, arti o professioni.

Possono scegliere l'IVA per cassa anche gli enti non commerciali, relativamente alla attività commerciale eventualmente svolta.

CAPITOLO II

Aspetti peculiari del tributo europeo IVA per il CNR

2.1 Territorialità dell'IVA

Con riferimento al presupposto impositivo della territorialità, si devono focalizzare gli “aspetti spaziali” nonché normativi relativi alle transazioni economiche tra il CNR ed i vari soggetti/operatori economici o non, residenti in Italia e/o nella Comunità Europea e/o Extra U.E.

Muovendo dagli aspetti generali, gli articoli dal 7 al 7-septies del D.P.R. n. 633/1972 identificano, ai fini IVA, i criteri della territorialità delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi. Ovverossia:

l'art. 7 definisce il concetto di territorio nazionale, comunitario ed extra-UE;

l'art. 7-bis definisce la territorialità IVA per le cessioni di beni;

gli articoli dal 7-ter al 7-octies la territorialità IVA riservata alle diverse tipologie di prestazioni di servizi.

Inoltre, in presenza di operazioni intracomunitarie si dovranno, altresì, prendere a riferimento le disposizioni contenute nel D.L. n. 331/1993; mentre, con riferimento alle esportazioni si dovranno prendere a riferimento gli artt. 8 e ss. del D.P.R. n. 633/1972. Infine, per le importazioni vanno considerati gli artt. 67 e ss. del citato D.P.R. n. 633/1972.

Il territorio dello Stato è quello soggetto alla sovranità nazionale della Repubblica Italiana, con esclusione dei Comuni di Livigno, Campione d'Italia e delle acque nazionali del Lago di Lugano (art. 7, primo comma, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972); mentre i territori appartenenti alla Repubblica di San Marino e alla Città del Vaticano non sono soggetti alla sovranità della Repubblica italiana; anche se fanno parte del territorio fisico italiano e per il principale tributo indiretto – idoneo a rilevare la capacità contributiva tramite il consumo realmente effettuato -, non si considerano territorio dello Stato.

Inoltre, il territorio dello Stato comprende: lo spazio terrestre, delimitato dai confini naturali o artificiali; lo spazio aereo; il sottosuolo; il mare territoriale, il cui limite attualmente è fissato in 12 miglia marine, calcolate dalla linea costiera segnata dalla bassa marea, ovvero, nel caso di golfi, seni e baie, dalle linee rette che ne delimitano l'apertura (art. 2, comma 1, del codice della navigazione); le zone franche, i depositi franchi e i punti franchi ai fini doganali; le navi mercantili e gli aerei civili in spazio libero nonché quelli militari anche in territori altrui.

Il territorio dello Stato, ai fini IVA, è più ampio del territorio doganale considerando che è comprensivo anche di alcuni territori extradoganali ed assimilati.

I “punti franchi” (zone portuali disciplinate dall'art. 166 del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, cioè: moli, banchine, capannoni, edifici e specchi d'acqua adiacenti che rimangono anch'essi, di regola, fuori dalla linea doganale) ubicati presso i porti di Brindisi, Genova, Messina, Napoli e Trieste, nonostante siano territori extradoganali e, in quanto tali, assimilati;

per ciò che attiene all'imposizione doganale ai territori esteri, ai fini Iva devono essere considerati a tutti gli effetti territorio dello Stato e, pertanto, del tutto equivalenti a qualsiasi altra località italiana (RR.MM. 4 gennaio 1996, n. 3/E e 13 luglio 1995, n. 184/E).

Esiste anche, il cosiddetto "territorio mobile", costituito dalle navi e aeromobili sia mercantili sia militari. Le navi e gli aerei mercantili sono equiparati al territorio dello Stato, ma non quando si trovano nello spazio aereo o marino che è soggetto alla sovranità di un altro Stato (R.M. 28 febbraio 1997, n. 36/E), in virtù del fatto che il CNR dispone di navi per la ricerca che solcano gli oceani.

Mentre, per il territorio dell'Unione Europea, sempre ai fini del nostro tributo, l'art. 7, primo comma, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972 definisce i confini del territorio comunitario stabiliti dal Trattato istitutivo della Comunità economica europea e successive modifiche. Questo territorio risulta ora composto dai seguenti 28 Stati (ora 27 post Brexit): Austria, Belgio, Cipro, Croazia, Danimarca, Estonia, Finlandia, Francia, Germania, "Gran Bretagna", Grecia, Irlanda, Italia, Lettonia, Lituania, Lussemburgo, Malta, Olanda, Polonia, Portogallo, Repubblica Ceca, Repubblica Slovacca, Slovenia, Spagna, Svezia, Ungheria, Romania e Bulgaria. Tuttavia, esistono anche territori espressamente esclusi dal territorio comunitario, in base a specifiche disposizioni del Trattato istitutivo della CEE, nonché territori fiscalmente rilevanti.

2.2 Il Commercio di beni col CNR

Per il commercio dei beni tangibili, l'articolo 7 bis – "Territorialità - Cessioni di beni" riporta che:

1. 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 immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto.

2. Le cessioni di beni a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se il luogo di partenza del trasporto e' ivi situato.

3. Le cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o una rete connessa a tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) quando il cessionario è un soggetto passivo-rivenditore stabilito nel territorio dello Stato. Per soggetto passivo-rivenditore si intende un soggetto passivo la cui principale attività in relazione all'acquisto di gas, di energia elettrica, di calore o di freddo è costituita dalla rivendita di detti beni ed il cui consumo personale di detti prodotti è trascurabile;

b) quando il cessionario è un soggetto diverso dal rivenditore, se i beni sono usati o consumati nel territorio dello Stato. Se la totalità o parte dei beni non e' di fatto utilizzata dal cessionario, limitatamente alla parte non usata o non consumata, le cessioni anzidette si considerano comunque effettuate nel territorio dello Stato quando sono poste in essere nei confronti di soggetti, compresi quelli che non agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professioni, stabiliti nel territorio dello Stato; non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le cessioni poste in essere nei confronti di stabili organizzazioni all'estero, per le quali sono effettuati gli acquisti da parte di soggetti domiciliati o residenti in Italia.

Pertanto riguardo ai beni immobili (ex primo comma dell'art. 7-bis del D.P.R. n. 633/1972) la cessione di beni immobili è territorialmente rilevante in Italia se tali beni risultano esistenti nel territorio dello Stato al momento in cui la cessione si intende effettuata o meglio all'epoca della stipulazione del contratto. Le cessioni di immobili situati in Italia si considerano effettuate sul territorio dello Stato indipendentemente dalla residenza dei contraenti.

Anche per la territorialità delle cessioni di beni mobili è necessaria l'esistenza del bene nel territorio dello Stato (Italia), sempre che si tratti di beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti in Italia all'epoca della stipulazione del contratto.

Vanno considerati **beni mobili nazionali** quelli prodotti in Italia, mentre, i beni mobili nazionalizzati sono i beni importati definitivamente in Italia; per **beni comunitari** si intendono i beni prodotti in un altro Stato U.E. o in esso importati definitivamente da Paese extra-UE; mentre, sono **beni in regime di temporanea importazione** quelli provenienti da Stato extra-UE temporaneamente introdotti in Italia per essere lavorati e successivamente inviati fuori dalla UE. Rientrano tra i beni mobili anche: l'energia elettrica, il gas, il calore, il freddo e simili la cui fornitura è considerata una cessione di beni e non una prestazione di servizi.

E' necessario prestare la massima attenzione al luogo in cui si trova la merce (in Italia), allo status doganale dei beni a prescindere dalla tipologia del cessionario/cedente (ad es. se comunitario registrato in Italia mediante identificazione diretta ovvero rappresentante fiscale, se extracomunitario con rappresentante fiscale, ecc.).

Pertanto, potrebbe accadere che un'operazione di commercializzazione non abbia alcuna rilevanza ai fini della territorialità IVA in Italia in quanto rilevante ai fini IVA nello Stato in cui è posta in essere.

Articolo 7 bis - Territorialità IVA per la cessione di beni immobili e mobili

Tabella n.1

Natura dell'operazione	Cedente	Cessionario	Ubicazione dell'immobile	Cessione rilevante ai fini IVA in Italia
Cessione di beni immobili	Nazionale/Estero*	Nazionale/Estero*	Italia	Si**
			Estero	No
Cessione di beni mobili: nazionali, comunitari, vincolati al regime della temporanea importazione	Nazionale/Estero*	Nazionale/Estero*	Italia	Si**
			Estero	No
Cessione di beni mobili non immessi in libera pratica nell'U.E.	Nazionale/Estero*	Nazionale/Estero*	Italia	No***
			Estero	No

* Per "Estero" si intende il soggetto passivo non residente, senza stabile organizzazione, non registrato direttamente e che non ha nominato un rappresentante fiscale in Italia.

** Se il cedente non è "stabilito" il cessionario soggetto passivo IVA dovrà procedere a reverse charge (se il cedente è stabilito in altro Paese della UE) ovvero emettere autofattura (se il cedente è stabilito in un Paese extra-UE) ai sensi dell'art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972.

*** Ai sensi dell'art. 21, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, deve essere emessa comunque la fattura (o l'autofattura se il cedente non è residente) non soggetta a IVA.

Sempre con riferimento al presupposto della Territorialità IVA per la cessione di beni immobili e mobili vanno approfonditi alcuni concetti: La stabile organizzazione ai fini IVA e la forza di attrazione.

Il Regolamento U.E. n. 282/2011 ha dato autonoma rilevanza alla stabile organizzazione per le operazioni ad essa afferenti; è stato previsto pertanto che la casa-madre non si considera "stabilita" ai fini IVA nello Stato in cui la stessa ha una propria stabile organizzazione se le prestazioni di servizi o le cessioni di beni sono effettuate direttamente dalla casa-madre senza la partecipazione della propria stabile organizzazione. Nel periodo ante Brexit, nel caso di una casa-madre italiana con stabile organizzazione in Inghilterra che acquista un servizio prestato direttamente alla propria stabile organizzazione da un prestatore inglese, la prestazione sarà territorialmente rilevante nel Paese della stabile organizzazione e non in quello della casa-madre.

Se, invece, il servizio è reso alla casa-madre, lo stesso sarà tassato in Italia dalla casa madre attraverso il *reverse charge*, nonostante la presenza in Inghilterra di una propria stabile organizzazione, che in questo caso non eserciterà alcuna "attrazione" ai fini della tassazione del servizio.

Inoltre, nel caso di un servizio prestato questa volta direttamente dalla casa madre italiana senza la partecipazione della stabile organizzazione a favore di un committente inglese, la prestazione sarà territorialmente rilevante in Inghilterra, ma il debitore dell'imposta sarà il committente in quanto la casa-madre non si considera "stabilita" in Inghilterra non essendo il servizio prestato attraverso la propria stabile organizzazione.

Mentre, se la prestazione è resa dalla stabile organizzazione in Inghilterra, sempre ad un committente ivi stabilito, il debitore dell'imposta sarà la stabile organizzazione che dovrà pertanto addebitare l'IVA.

Per l'installazione in Italia di beni mobili prodotti e spediti da altro Stato membro, in deroga al principio generale secondo cui l'introduzione nel territorio dello Stato da parte di un soggetto passivo di beni provenienti da altro Stato membro costituisce acquisto intracomunitario; non costituisce acquisto intracomunitario "l'introduzione nel territorio dello Stato, in esecuzione di una cessione, di beni destinati ad essere installati, montati o assiemati dal fornitore o per suo conto." (comma 5 dell'art. 38 del D.L. n. 331/1993). Facendo attenzione che per effetto dell'art. 7-bis, 1°c., del D.P.R. n. 633/1972 tali cessioni si considerano territorialmente rilevanti in Italia, con la conseguenza che per il cessionario nazionale l'acquisto di tali beni non realizza un'operazione intracomunitaria bensì un'operazione interna.

Passando all'installazione in un altro Stato membro di beni mobili prodotti e spediti dall'Italia diversamente da quanto accade per l'acquisto, le corrispondenti operazioni in uscita dall'Italia costituiscono cessioni non imponibili e, come tali, rilevanti sia ai fini della formazione del plafond per acquisti senza applicazione d'imposta di cui all'art. 8, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972; sia ai fini dell'acquisizione dello status di esportatore abituale (art. 41, comma 1, lett. c, del D.L. n. 331/1993). Tuttavia, nel caso in cui la fornitura di beni da installare o montare è effettuata da un soggetto italiano che trasporta gli stessi in un altro Stato membro, l'operazione verrà fatturata dallo stesso come non imponibile ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993, quindi, come una normale cessione intracomunitaria.

Per l'installazione in Italia di beni mobili prodotti e spediti da un Paese extra U.E. questa transazione implica:

un'importazione di beni, quindi, imponibile (art. 67 del D.P.R. n. 633/1972);
una prestazione di servizi (installazione di beni), da assoggettare in ogni caso ad IVA nel caso in cui sia prestata nei confronti di un soggetto passivo "stabilito" in Italia, sempreché il corrispondente valore non abbia concorso a costituire la base imponibile dei beni in dogana.

Per l'installazione in un Paese extra U.E. di beni mobili prodotti e spediti dall'Italia la cessione dei beni, che dovranno essere poi installati nel Paese extra U.E., è inquadrabile come una cessione all'esportazione, quindi, non imponibile (art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972).

Nel caso in cui la prestazione relativa all'installazione del bene venga addebitata al cliente estero soggetto passivo d'imposta non "stabilito" in Italia separatamente dalla cessione del bene come autonoma prestazione, fermo restando la non imponibilità per il corrispettivo relativo al bene, ai fini della normativa nazionale, l'ammontare del servizio è "fuori campo IVA" (art. 7-ter, primo comma, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972).

Quindi, un quadro sinottico sulla territorialità iva per l'installazione in un Paese extra U.E. di beni mobili prodotti e spediti dall'Italia può essere il seguente:

Tabella n.2

Beni mobili prodotti e spediti	Installato in	Rilevante ai fini IVA in Italia
Da altro Stato membro	Italia	Si*
Dall'Italia	Altro Stato membro	No**
Da un Paese extra -U.E.	Italia	Si
Dall'Italia	Paese extra -U.E.	NO
*Se il committente italiano è un soggetto passivo IVA dovrà procedere a reverse charge se il fornitore non è "stabilito" in Italia senza procedere alla presentazione degli elenchi Intrastat.		
** Il fornitore italiano in tal caso compie una cessione intracomunitaria ex art.41 del D.L. n.331/1993.		

Infine, per le cessioni di gas, energia elettrica, calore e freddo, va detto che nella prospettiva di un crescente numero di transazioni transfrontaliere, a seguito dell'allargamento dell'Unione europea, per facilitare gli scambi di gas ed energia elettrica è stata modificata, dal 1° gennaio 2005, la disciplina sul luogo di cessione di tali beni prevedendo due fattispecie:

le cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio della U.E. o una rete connessa a tale sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento ad un soggetto passivo – rivenditore;
le cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio della U.E. o una rete connessa a questo sistema, le cessioni di energia elettrica e le cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento diverse dalle precedenti e cioè quelle effettuate non in vista di una successiva rivendita ovvero ad un soggetto passivo non rivenditore.

Quindi, il trattamento ai fini della territorialità IVA delle cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio della U.E. o una rete connessa a tale sistema, delle cessioni di energia elettrica e cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento ad un soggetto passivo–rivenditore può essere schematizzato nella tabella 3.

Tabella n.3

Cedente	Acquirente-Rivenditore	Cessione rilevante ai fini IVA in Italia
Nazionale	Nazionale o stabile organizzazione in Italia di soggetto estero	Si (torna applicabile il sistema del reverse charge interno ex art.17, comma 6° del D.P.R. n.633/1972)
Estero	Nazionale o stabile organizzazione in Italia di soggetto estero	Si
Nazionale	Estero	No
Nazionale	Stabile organizzazione estera di soggetto nazionale	No

Mentre, il trattamento ai fini della territorialità IVA delle cessioni di gas attraverso un sistema di gas naturale situato nel territorio della U.E. o una rete connessa a tale sistema, delle cessioni di energia elettrica e cessioni di calore o di freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento diverse dalle precedenti e cioè quelle effettuate non in vista di una successiva rivendita ovvero ad un soggetto passivo non rivenditore, si può schematizzare nella tabella 4.

1

Tabella n.4

Cedente	Acquirente	Consumo	Cessione rilevante ai fini IVA in Italia
Nazionale	Nazionale	Italia	Si
Estero	Nazionale	Italia	Si
Nazionale	Estero con stabile organizzazione in Italia	Italia (stabile organizzazione)	Si
Nazionale	Nazionale con stabile organizzazione all'estero	Estero (stabile organizzazione)	No
Estero	Estero con stabile organizzazione in Italia	Italia (stabile organizzazione)	Si

2.3 Il Commercio di servizi col CNR e le deroghe al principio generale

Passando al commercio dei servizi la territorialità iva va affrontata avendo a riferimento l'articolo 7 ter- "Prestazioni di servizi generici" che recita:

"Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

- a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;

b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;

c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto”.

Si considerano prestazioni di servizi generici quelle:

Rese a privati consumatori **business to consumer (B 2 C)** -tassate nel luogo in cui è stabilito il prestatore (articolo 7 ter lett.b) – no intra;

Rese a soggetti passivi d'imposta **business to business (B 2 B)** - tassate nel luogo in cui è stabilito il committente (articolo 7 ter lett.a) – si intra se rese a soggetti intra U.E.

Ricordando che se emettiamo una fattura nei confronti di un operatore economico intra U.E. – emetteremo una fattura articolo 7 ter lett.a) operazione soggetta ad inversione contabile;

se emettiamo una fattura nei confronti di un operatore economico extra U.E. – emetteremo una fattura ai sensi dell'art. 7 ter lett.a) operazione non soggetta.

Esistono delle deroghe al principio generale che si possono suddividere in:

Deroghe assolute come previsto dagli articoli 7 quater e quinquies – dove sono previste regole sulla territorialità uguali sia per (B2B) sia per (B2C);

Deroghe relative come previsto dagli articoli 7 sexies, septies e octies – dove sono previste regole specifiche per alcuni servizi resi a consumatori privati.

Venendo agli adempimenti da effettuarsi per l'assolvimento dell'imposta vanno considerate:

Le operazioni **attive**, cioè le vendite, nei confronti di soggetti stabiliti in **stati membri u.e.**, per cui a sua volta abbiamo attività:

verso consumatori finali: l'operazione sconta l'imposta in Italia ed andrà fatturata secondo le modalità ordinarie;

verso soggetto passivo d'imposta: sarà assoggettata ad IVA nello Stato membro ove è stabilito il committente mediante applicazione del criterio dell'inversione contabile (*reverse charge*)

a norma del comma 6 art. 21 D.P.R. 633/72 il prestatore deve emettere fattura anche per “le operazioni di Servizi rese a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio di altro Stato membro della Comunità, non soggette all'imposta ai sensi dell'art. 7-ter”;

la fattura deve contenere anche l'indicazione del numero di identificazione IVA attribuito dallo Stato membro di stabilimento del cliente (indicazione richiesta dalla lettera f-bis, aggiunta al comma 2 dell'art. 21 D.P.R., 633/72).

Mentre, avendo riguardo alle **Operazioni attive** nei confronti di soggetti stabiliti **fuori dalla comunità europea**, per i quali abbiamo attività:

verso consumatori finali: l'operazione sconta l'imposta in Italia ed andrà fatturata secondo le modalità ordinarie;

verso soggetto passivo d'imposta: l'operazione è "fuori campo Iva" e la normativa non prevede alcun obbligo contabile a carico del prestatore.

Per le **Operazioni passive**, quindi per gli acquisti, va detto che:

per le prestazioni effettuate da soggetti passivi non residenti e senza stabile organizzazione in Italia, i relativi obblighi sono a carico dei committenti italiani, in applicazione del meccanismo dell'autofatturazione (inversione contabile o *reverse charge*, ai sensi dell'art. 17, commi 2 e 4, D.P.R. 633/72).

in base all'art.17, comma 2 e all'art.21, comma 5 del D.P.R. 633/72, il committente italiano deve fatturare il servizio ricevuto, emettendo un documento in un unico esemplare (autofattura), non trovando applicazione il procedimento di integrazione del documento contabile, così come previsto per gli acquisti intracomunitari (artt. 46 e 47 del D.L. 331/93).

Considerando le novità introdotte dalla legge comunitaria– art. 8 legge 217/2011, sempre per gli adempimenti con l'assolvimento dell'imposta, al CNR, il nuovo articolo 17 d.p.r. 633/72 novellato dall'art. 8 Legge comunitaria 217/2011, ci porta a schematizzare come riportato nella tabella n.5

Tabella n.5

Tipologia Beni/Servizi	Cedente/Prestatore Extra U.E.	Cedente/Prestatore Intra U.E.
Cessione di beni	Iva assolta in Dogana (tramite bolla doganale o spedizioniere)	Integrazione della fattura (ex artt. 46 e 47 del D.L.331/93) del cedente con utilizzo del mod.10 da conservare unitamente alla fattura dopo averla integrata con i numeri di registrazione del Registro vendite/acquisti dopo la chiusura mensile dell'IVA effettuata dall'ufficio ragioneria e affari fiscali della Sede.
Prestazione di servizi generici ex art.7 ter del D.P.R.633/72	Autofatturazione (ex art. 17, comma 2°), con utilizzo del modello 9 ex Circ.CNR.7/2010 da conservare unitamente alla fattura dopo averla integrata con i numeri del Registro vendite/acquisti dopo la chiusura mensile dell'IVA effettuata dall'ufficio ragioneria e affari fiscali della Sede.	Integrazione della fattura (ex artt. 46 e 47 del D.L.331/93 come da art. 17, comma 2°, modificato dall'art.8 della Legge Comunitarian.217/2011 del prestatore di servizi con utilizzo del modello 10 da conservare unitamente alla fattura dopo averla integrata coi numeri di registrazione del Registro vendite/acquisti dopo la chiusura mensile dell'IVA effettuata dall'ufficio ragioneria e affari fiscali della Sede.
Prestazione di servizi ex art.7 quater e quinquies del D.P.R.633/72	Autofatturazione (ex art. 17, comma 2°), con utilizzo del modello 9 ex Circ.CNR.7/2010 da conservare unitamente alla fattura dopo averla integrata con i numeri del Registro vendite/acquisti dopo la chiusura mensile dell'IVA effettuata dall'ufficio ragioneria e affari fiscali della Sede.	Autofattura (ex art.17, comma 2°) con utilizzo del modello n.9 ex Circ.CNR.7/2010 da conservare unitamente alla fattura dopo averla integrata con i numeri del Registro vendite/acquisti dopo la chiusura mensile dell'IVA effettuata dall'ufficio ragioneria e affari fiscali della Sede.

Sono state introdotte delle ulteriori previsioni per alcune prestazioni di servizio dall'articolo 7 quater – *“Territorialità - Disposizioni relative a particolari prestazioni di servizi”*

Le disposizioni di questo articolo, aggiunto dall'art. 1 decreto legislativo 11 febbraio 2010 n. 18, si applicano alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2010.

“1. In deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) le prestazioni di servizi relativi a beni immobili, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la fornitura di alloggio nel settore alberghiero o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile e' situato nel territorio dello Stato;”.

A tal proposito va osservato che il Regolamento U.E. n. 1042/2013, con effetto 1° gennaio 2017, intervenendo e modificando il precedente Regolamento U.E. n. 282/2011 ha introdotto i seguenti articoli:

(**art. 13-ter**: recante la definizione di bene immobile agli effetti dell'IVA. Ad oggi tale definizione non era presente nella normativa comunitaria. Si ricorda che a livello nazionale la CM n. 37/E/2011 aveva chiarito che “Per i beni situati in Italia, nelle more dell’emanazione da parte dell’Unione Europea di criteri generali atti a distinguere beni mobili da beni immobili, occorre altresì aver riguardo all’eventuale accatastamento del bene, elemento che lascia presumere di norma che il bene medesimo abbia caratteristiche tali da essere qualificato come immobile”; **art. 31-bis**: che definisce il collegamento tra la prestazione e il bene immobile. Inoltre, tale articolo fornisce alcune esemplificazioni delle prestazioni che si considerano ovvero che non si considerano relative a beni immobili). Schematizzando abbiamo le tabelle sotto riportate.

Tabella n.6

I chiarimenti contenuti nel regolamento U.E.n.°1042/2013(modifiche inserite nel regolamento U.E. n.° 282/2011) regole valide dal 1° gennaio 2017	
Definizione di immobile	<p>Una parte specifica del suolo, in superficie o nel sottosuolo, su cui sia possibile costituire diritti di proprietà e di possesso.</p> <p>Qualsiasi fabbricato o edificio eretto sul/o incorporato al suolo, sopra e sotto il livello del mare, che non sia agevolmente smontabile.</p> <p>Qualsiasi elemento che sia stato installato e che formi parte integrante di un fabbricato o di un edificio e in mancanza del quali il fabbricato o l'edificio risulti incompleto, quali: porte, finestre, tetti, scale, ascensori.</p> <p>Qualsiasi elemento, apparecchi o congegno installato in modo permanente in un fabbricato o in un edificio, che non possa essere rimosso senza distruggere o alterare il fabbricato o l'edificio.</p>
Collegamento tra la prestazione e l'immobile	<p>I servizi relativi a beni immobili comprendono soltanto quelli che presentano un nesso diretto con tali beni. Tale requisito sussiste per i servizi:</p> <p>Derivati da un bene immobile se il bene è un elemento costitutivo del servizio ed è essenziale ed indispensabile per la sua prestazione.</p> <p>Erogati o destinati ad un bene immobile, avente per oggetto l'alterazione fisica o giuridica del bene.</p>

Tabella n. 7

Oggetto della prestazione	Anno di decorrenza	Prestatore del servizio	Committente del servizio	Luogo di transazione
Prestazione di servizi relativi a beni immobili	Dal 2010	Soggetto passivo U.E. o extra U.E.	Soggetto passivo U.E.	Luogo dove è situato l'immobile
			Soggetto privato U.E.	
			Soggetto extra U.E.	

Considerando, quindi, le prestazioni di servizi che rientrano in questa categoria si hanno: le locazioni immobiliari, gli appalti e subappalti, le forniture relative alla costruzione, ristrutturazione, modifica, manutenzione e riparazione di immobili, le prestazioni di intermediazione (prenotazioni alberghiere e agenzie immobiliari), le forniture di alloggi alberghieri o categorie analoghe, le concessioni di diritti di utilizzo di beni immobili, le prestazioni professionali inerenti la preparazione e il coordinamento dell'esecuzione di lavori su immobili e le perizie; ricordando che nel caso del CNR, le perizie effettuate dai ricercatori sono svariate, riprendiamo quindi, le definizioni di perizia e consulenza professionale che si possono descrivere come:

La perizia riguarda l'esame fisico o l'analisi di autenticità di un bene (mobile o immobile), finalizzata ad una stima del suo valore o ad una valutazione degli interventi da apportare. La

perizia individua oggettivamente, attraverso criteri tecnico-scientifici, gli elementi di fatto di un bene in relazione a valore, quantità e qualità.

La consulenza è un'espressione di giudizio, precisazione, chiarimento e parere di carattere professionale, in cui è rilevante la valutazione soggettiva del soggetto che la manifesta.

Precisando che i riferimenti normativi del D.P.R. 633/72 che regolano tali prestazioni di servizi, differiscono secondo i seguenti criteri:

Perizie su beni immobili art. 7 quater

Perizie su beni mobili artt. 7 ter e 7 sexsies

Consulenze artt. 7 ter e 7 septies

Passando alle prestazioni di servizi relative a trasporto passeggeri, ristorazione e catering, locazione finanziaria e noleggio ex art. 7 quater lett. b), c), d), e);

“b) le prestazioni di trasporto di passeggeri, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;

c) le prestazioni di servizi di ristorazione e di catering diverse da quelle di cui alla successiva lettera d), quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato;

d) le prestazioni di ristorazione e di catering materialmente rese a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso della parte di un trasporto di passeggeri effettuata all'interno della Comunità, se il luogo di partenza del trasporto e' situato nel territorio dello Stato;

e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, a breve termine, di mezzi di trasporto quando gli stessi sono messi a disposizione del destinatario nel territorio dello Stato e sempre che siano utilizzate all'interno del territorio della Comunità. Le medesime Prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando i mezzi di trasporto sono messi a disposizione del destinatario al di fuori del territorio della Comunità e sono utilizzati nel territorio dello Stato” . Schematizzando abbiamo per le prestazioni di servizi di ristorazione e catering (- art. 7 quater lett. c) e d).

Tabella n. 8

Oggetto della prestazione	Anno di decorrenza	Prestatore del servizio	Committente del servizio	Luogo di transazione
Prestazione di servizi di ristorazione e catering (non a bordo)	Dal 2010	Soggetto passivo U.E. o extra U.E.	Soggetto passivo U.E.	Luogo di esecuzione della prestazione NO INTRA
			Soggetto privato U.E.	
			Soggetto extra U.E.	
Prestazione di servizi di ristorazione e catering (a bordo di navi, aerei e treni in U.E.)	Dal 2010	Soggetto passivo U.E. o extra U.E.	Soggetto passivo U.E.	Luogo di partenza del trasporto comunitario NO INTRA
			Soggetto privato U.E.	
			Soggetto extra U.E.	

Passando alle prestazioni di servizi di locazione, leasing e noleggio di mezzi di trasporto, così come sono previste dall'art.7 quater lett b) ed e), e dall'art. 7 sexies, per la locazione va detto che il criterio sulla territorialità delle prestazioni di locazione di mezzi di trasporto differisce a seconda che si tratti di noleggio a breve o lungo termine; laddove per **breve termine** si intende il possesso o l'uso ininterrotto del mezzo per un periodo non superiore a trenta giorni ovvero a novanta per i natanti; mentre la locazione si intende a **lungo termine** oltre i 30 giorni (90 per i natanti).

Precisando che nella locazione a **breve termine** non è rilevante:

La natura del committente (privato /intra UE/ Extra UE), né il luogo in cui è stabilito (Italia, U.E., Extra U.E.)

La natura del prestatore: nazionale, comunitario o extra U.E.; né se soggetto passivo d'imposta o privato consumatore e il luogo in cui è stabilito.

Quindi, gli elementi determinanti nella locazione / noleggio a breve termine per stabilire dove l'operazione è territorialmente rilevante sono essenzialmente due:

Il luogo di consegna o ritiro del mezzo;

Il luogo di utilizzo del mezzo noleggiato:

Schematizzando abbiamo:

Tabella n.9

Prestatore	Committente		Consegna	Utilizzo	Tassazione in Italia
Italiano	Italiano	Privato	Italia	Italia	Si
				U.E.	Si
				Extra U.E.	No
U.E.	U.E.	Soggetto passivo d'imposta	U.E.	Italia	No
				U.E.	No
				Extra U.E.	No
Extra U.E.	Extra U.E.		Extra U.E.	Italia	Si
				U.E.	No
				Extra U.E.	No

Passando alla locazione a **lungo termine**, per le prestazioni di noleggio a lungo termine, invece, occorre distinguere i rapporti B2B da quelli B2C così come di seguito rappresentato:

nei rapporti B2B nel Paese in cui è "stabilito" il committente soggetto passivo d'imposta in base alla regola generale;

nei rapporti B2C lo Stato italiano si è avvalso della deroga che prevede il criterio dell'"utilizzo" e quindi le prestazioni saranno tassate in Italia se:

il prestatore è "stabilito" in Italia e il mezzo di trasporto è utilizzato nella U.E.;

il prestatore è extracomunitario ed il mezzo di trasporto è utilizzato in Italia.

Pertanto, ai fini della territorialità IVA, come previsto dall'art.7 quater lettere b) e d) e dall'art. 7 sexies, in caso di locazione a lungo termine, se è un soggetto passivo IVA e siamo in un'operazione B2B, ricorriamo alla regola generale di cui all'art. 7 ter) paese del committente), se si ha a che fare con un soggetto privato, quindi siamo in un'operazione (B2C), vale la deroga dell'art.7 sexies, quindi dal 1° gennaio 2013, il regime di tassazione della locazione, anche finanziaria, dei noleggi e simili di mezzi di trasporto non a breve termine, rese nei confronti di soggetti non passivi, subisce alcune modifiche alla luce delle quali, queste prestazioni si considerano effettuate nel territorio dello Stato e quindi rilevanti ai fini IVA se:

il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi è residente, senza avere un domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità;
il committente è un soggetto domiciliato o residente al di fuori del territorio della Comunità, sempre che siano ivi utilizzate.

Inoltre, mediante l'inserimento della nuova lett. e-bis) del primo comma dell'art. 7-sexies del D.P.R. n. 633/1972 viene disposto che le prestazioni in commento, *relative ad imbarcazioni da diporto*, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se l'imbarcazione:

è effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato, è utilizzata nel territorio della Comunità e il prestatore è un soggetto passivo stabilito nel territorio della Comunità stessa;
è messa a disposizione fuori dal territorio della Comunità, e il prestatore è un soggetto stabilito nel territorio dello Stato e viene in quest'ultimo utilizzata.

Infine, nel caso in cui l'unità da diporto sia messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applicano i criteri previsti per gli altri mezzi di trasporto.

2.4 I servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi e affini

Questi servizi sono particolarmente rilevanti per l'Ente quindi, con l'articolo 7 quinquies "Territorialità - Disposizioni relative alle prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili" è stata normata la disciplina per questi servizi, infatti: 1. In deroga a quanto stabilito dall'**articolo 7-ter**, comma 1:

a) le prestazioni di servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, le prestazioni di servizi degli organizzatori di dette attività, nonché le prestazioni di servizi accessorie alle precedenti rese a committenti non soggetti passivi, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando le medesime attività sono ivi materialmente svolte. La disposizione del periodo precedente si applica anche alle prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, nonché alle relative prestazioni accessorie;

b) le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi

accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse.

Quindi, volendo schematizzare con riferimento al presupposto territoriale ai fini impositivi del tributo trattato, per i servizi: culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi e affini, nel caso di operazioni con soggetti privati (B2B), la tassazione avviene nel luogo di esecuzione; mentre nel caso di operazioni (B2B) cioè verso soggetti passivi, la tassazione avviene nel luogo di residenza del committente. Lo stesso vale per le prestazioni connesse all'accesso dei servizi di cui alla tabella A allegata al D.P.R.633/1972. Così che possiamo riassumere il concetto di territorialità ai fini IVA così come previsto dall'art.7 quinquies per questi particolari servizi con la tabella 10.

Tabella n.10

Prestazione di servizi: culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi e affini				
Prestazione di servizi: culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi affini	Dal 1° gennaio 2010, queste prestazioni si considerano effettuate nel luogo dove è stabilito il committente (secondo la regola generale della committenza) se quest'ultimo è un soggetto passivo ai fini IVA. Nel caso in cui il committente sia un soggetto privato, cioè non un soggetto passivo IVA, si dovrà prendere a riferimento il luogo materiale di esecuzione della prestazione.			
I servizi di accesso alle manifestazioni culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi ed affini oltre che per i servizi accessori ai primi	Rimangono assoggettate alla regola "regola del luogo di svolgimento". L'art. 32 del Reg. U.E. n.282/2011 precisa che per i servizi relativi all'accesso si intendono le prestazioni che consentono l'accesso ad una manifestazione (inclusi conferenze e seminari Scientifici) in cambio di un biglietto o di un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica. I servizi accessori comprendono i servizi in relazione diretta con l'accesso alle predette manifestazioni, forniti separatamente alle persone che assistono ad una manifestazione, dietro corrispettivo.			
I servizi accessori comprendono i servizi in relazione diretta con l'accesso alle predette manifestazioni, forniti separatamente alla persona che assiste ad una manifestazione, dietro corrispettivo.	Questi servizi rimangono assoggettati, come per i precedenti, alla stessa "regola del luogo di svolgimento". Quindi, deve trattarsi, come riportato dal Reg. U.E. n.282/2011, di servizi autonomi, prestati a titolo oneroso, quali l'utilizzo di spogliatoi o impianti sanitari.			
Diritti di Accesso				
Prestatore	Committente	Luogo di esecuzione	Luogo di esecuzione	Modalità contabili
Italiano soggetto passivo IVA	Italiano soggetto passivo IVA/Italiano privato	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura del prestatore
	Soggetto passivo IVA "stabilito" in altro paese della U.E. diverso dall'Italia/	Italia	IVA territorialmente rilevante in Italia	Fattura del prestatore

	privato di altro Paese della U.E. diverso dall'Italia			
Soggetto passivo IVA "stabilito" in altro Paese della U.E. diverso dall'Italia	Italiano soggetto passivo IVA/Italiano privato	Altro Stato della U.E. diverso dall'Italia	Iva di altro Stato della U.E. diverso dall'Italia (dove avviene la prestazione)	Fattura (con IVA dello Stato U.E. dove si trova il "luogo di esecuzione")

2.5 Servizi di E – commerce nuova disciplina dal 1° luglio 2021

Il presupposto territoriale ha delle forti ripercussioni anche sui servizi dell'E-Commerce ormai molto diffusi anche al CNR, infatti, a partire dall'1.7.2021 diventano efficaci le nuove disposizioni del c.d. “**pacchetto IVA sul commercio elettronico**” (“**VAT e-commerce package**”).

Queste novità sono state introdotte, principalmente, dagli artt. 2 e 3 della direttiva 2017/2455/UE e dalla direttiva 2019/1995/UE e sono state recepite in ambito nazionale dal D. Lgs. 25.5.2021 n. 83, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale 15.6.2021 n. 141.

Con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 25.6.2021 n. 168315, sono state approvate le relative disposizioni attuative riguardanti, fra l'altro, le modalità di adesione ai nuovi regimi speciali **OSS** e **IOSS** introdotti con la riforma, ossia **One Stop Shop** e **Import One Stop Shop**.

Affrontando i problemi connessi all'attuale regime per le vendite a distanza, si devono focalizzare tre casi:

Le vendite di beni on line (B2C) nel territorio U.E. richiedono che il fornitore si identifichi nello stato membro del consumatore, quando questa vendita supera la soglia di € 35.000,00/100.000,00.

Le esenzioni dell'IVA per le importazioni di valore inferiore a €22,00 danno luogo a pratiche abusive che comportano perdite fiscali per gli Stati membri.

Gli operatori extra U.E. possono vendere beni da paesi terzi a soggetti comunitari U.E., beneficiando della non applicazione dell'IVA all'interno della U.E. senza la necessità di registrarsi ai fini IVA, comportando con ciò uno squilibrio competitivo.

Le novità più importanti della riforma sui servizi dell'E-commerce riguardano:

la modifica delle regole di territorialità IVA per le vendite a distanza intracomunitarie di beni, con l'abolizione delle attuali soglie di riferimento, riferite ai singoli Stati membri, e l'introduzione di una soglia unica a livello unionale pari a 10.000,00 euro, oltre la quale le vendite sono rilevanti nello Stato di destinazione dei beni;

il coinvolgimento dei marketplace nella riscossione dell'IVA su talune vendite a distanza di beni nella U.E.;

l'estensione dell'ambito applicativo del Mini One Stop Shop (MOSS), che quindi viene trasformato in One Stop Shop (OSS), in modo che l'IVA possa essere assolta secondo il meccanismo dello sportello unico non solo per le prestazioni di **servizi TTE** verso privati (**telecomunicazione, teleradiodiffusione, elettroniche**), ma anche per le altre prestazioni di servizi B2C in altri Stati membri, nonché per le vendite a distanza intracomunitarie di beni e per talune cessioni facilitate dai marketplace;

l'abolizione dell'esenzione IVA per i beni di valore modesto importati nell'U.E. e l'introduzione di un nuovo regime speciale di importazione denominato **Import One Stop Shop (IOSS)** che semplifica l'assolvimento dell'imposta per le vendite a distanza di beni di valore intrinseco non superiore a 150,00 euro importati da territori terzi o Paesi terzi.

2.5.1 Vendite a distanza intra U.E.

Affrontando il sistema delle “vendite a distanza intracomunitarie”, va sottolineato che in base alla disciplina applicabile fino al 30.6.2021, si consideravano “vendite a distanza intracomunitarie” le cessioni di beni effettuate mediante sistemi “a distanza” (es. via Internet), di beni spediti o trasportati dal cedente o per suo conto nel territorio di altro Stato membro ed effettuate nei confronti di privati consumatori o di cessionari ivi non tenuti ad applicare l’imposta sugli acquisti intracomunitari (art. 41 co. 1 lett. b) del DL 331/93).

Il D. Lgs. 83/2021, recependo le novità della direttiva 2017/2455/UE, ha aggiornato la definizione di tali operazioni (art. 38-bis del DL 331/93).

Quindi, a partire dall’1.7.2021, si considerano “vendite a distanza intracomunitarie di beni” le cessioni di beni:

spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni;
a partire da uno Stato membro diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto;
a destinazione di persone fisiche non soggetti d’imposta, o a destinazione dei soggetti nei cui confronti sono effettuate cessioni non imponibili ex art.72 del D.P.R. 633/72 (quali le sedi e le rappresentanze diplomatiche e consolari) ovvero, salvo che per i beni soggetti ad accisa, a destinazione di cessionari, soggetti passivi o non soggetti passivi, che non sono tenuti ad applicare l’imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l’applicazione della stessa (es. produttori agricoli in regime speciale, enti non soggetti passivi);
ai fini di tale definizione, continua a non essere rilevante il mezzo mediante il quale le cessioni si realizzano. Rileva, invece, la circostanza che i beni siano spediti o trasportati dal venditore, anche quando questo interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione.

Passando alle operazioni escluse analogamente a quanto previsto dalla normativa precedente, sono escluse dalla disciplina delle vendite a distanza:

le cessioni di mezzi di trasporto nuovi;
le cessioni di beni da installare, montare o assemblare a cura del fornitore o per suo conto;
le cessioni di beni d’occasione, di oggetti d’arte, da collezione o d’antiquariato assoggettati al regime del margine.

I beni soggetti ad accisa, invece, possono essere assoggettati alla disciplina delle vendite a distanza, ma solo se ceduti nei confronti di determinati soggetti (persone fisiche non soggetti d’imposta e organismi internazionali o consolari ex art. 72 del DPR 633/72 o individuati dagli altri Stati membri ai sensi dell’art. 151 della direttiva IVA).

Pertanto, a partire dall’1.7.2021 vengono abolite le soglie nazionali di protezione e viene fissata un’unica soglia, a livello unionale, pari a 10.000,00 euro complessivi, che tiene conto anche delle prestazioni TTE effettuate verso privati in altri Stati membri. In caso di superamento della soglia, le vendite si considerano rilevanti nello Stato di destinazione dei beni. Al di sotto della soglia, invece, si considerano rilevanti ai fini IVA nello Stato membro di partenza, con la conseguenza che esse sono soggette al medesimo trattamento IVA delle operazioni nazionali. Resta ferma la possibilità di optare per l’applicazione dell’IVA nello Stato di destinazione.

Con l'introduzione della nuova soglia unica, da un lato sarà più facile, per gli operatori monitorarne l'eventuale superamento, dall'altro lato saranno più frequenti le ipotesi di superamento della soglia stessa, essendo riferita alle operazioni effettuate in tutti gli Stati membri.

Quindi, la soglia di 10.000,00 euro deve essere calcolata sommando i valori totali, al netto dell'IVA, delle seguenti operazioni effettuate nell'anno civile precedente e in quello in corso: vendite a distanza intracomunitarie di beni; prestazioni di servizi TTE verso privati (telecomunicazione, teleradiodiffusione, elettroniche) effettuate in tutti gli Stati membri diversi da quello di stabilimento del fornitore.

Se la soglia viene superata in corso d'anno, le operazioni già eseguite nel periodo anteriore a detto evento si intendono effettuate nello Stato di "origine", e l'imposta verrà applicata secondo il principio di destinazione soltanto a partire dalla cessione che ha determinato il superamento.

La soglia non trova applicazione se il cedente o prestatore è stabilito in più di uno Stato membro.

Schematizzando:

Tabella n.11

Soglia	Fornitori stabiliti in un solo stato membro della U.E.	Fornitori stabiliti in più di uno stato membro della U.E.
≤ € 10.000,00	Luogo di effettuazione e IVA dovuta: Nello Stato membro del prestatore (servizi TTE- B2C). Nello Stato membro di spedizione o trasporto (vendite a distanza intra U.E.). Possibilità di optare per l'applicazione dell'IVA nello Stato dell'acquirente (servizi TTE- B2C) o di destinazione dei beni (vendita a distanza intra-U.E.).	Soglia non applicabile.
> € 10.000,00	Luogo di effettuazione e IVA dovuta: Nello Stato membro dell'acquirente (servizi TTE- B2C). Nello Stato membro di destinazione dei beni (vendita a distanza intra - U.E.).	

Esemplificando, se

La società Delta è stabilita soltanto in Italia ed effettua vendite a distanza dall'Italia ad acquirenti in Germania per 5.000,00 euro e in Francia per 8.000,00 euro; poiché il valore totale delle sue vendite transfrontaliere a tali acquirenti supera i 10.000,00 euro (pur non superando l'importo nel singolo Stato membro), tutte le vendite si considerano rilevanti ai fini IVA nello Stato membro di destinazione dei beni.

Con le vendite tramite marketplace giacché gran parte delle vendite a distanza di beni transfrontaliere è facilitata tramite l'uso di un'interfaccia elettronica (marketplace, piattaforme, portali o mezzi analoghi), il legislatore unionale ha previsto il coinvolgimento di questi soggetti nella riscossione dell'imposta dovuta su talune di queste operazioni, così da assicurare la riscossione effettiva ed efficace dell'IVA e ridurre gli oneri amministrativi a carico dei fornitori, delle Amministrazioni fiscali e dei consumatori; in tale contesto un cenno va fatto alla figura del **Fornitore presunto**.

In base al nuovo art. 14-bis della direttiva 2006/112/CE (recepito all'art. 2-bis del D.P.R. 633/72) se un soggetto passivo *facilita* alcune vendite a distanza di beni tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, si considera che abbia ricevuto e ceduto questi beni e assume il ruolo di "fornitore presunto". Ciò significa che assumerà i diritti e gli obblighi in materia di IVA del "fornitore indiretto" per la cessione effettuata e sarà responsabile del pagamento dell'IVA dovuta su tale cessione.

Il termine “facilita” sostanzia l’uso di un’interfaccia elettronica che consenta a un acquirente e a un fornitore che pone in vendita beni tramite l’interfaccia di stabilire un contatto che dia luogo a una cessione di beni tramite questa interfaccia (art. 5-ter del Regolamento U.E. 282/2011).

Per le operazioni interessate sotto il profilo oggettivo, la finzione giuridica si applica in relazione alle seguenti operazioni facilitate dalle piattaforme:

vendite a distanza di beni importati da territori terzi o Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150,00 euro (indipendentemente dal fatto che il “fornitore indiretto” sia stabilito nell’U.E. o al di fuori dell’U.E.);
vendite di beni all’interno dell’U.E. (indipendentemente dal loro valore) da parte di un soggetto passivo non stabilito nell’U.E. a un “non soggetto passivo” (sono comprese, dunque, sia le vendite a distanza intracomunitarie di beni, sia le cessioni domestiche nelle quali i beni partono da magazzini presenti nel territorio di uno Stato membro e arrivano a un consumatore nello stesso Stato).

Passando all’effetto della finzione giuridica, quando opera tale finzione giuridica di cui all’art. 14-bis della direttiva 2006/112/CE, si determina, ai fini IVA, uno “sdoppiamento” dell’operazione. Si presume, infatti, che le vendite a distanza facilitate diano luogo a due operazioni distinte:

una cessione B2B dal fornitore alla piattaforma;
una cessione B2C dalla piattaforma al cliente.

La cessione B2B presunta, se territorialmente rilevante all’interno dell’U.E., è esente da IVA, fermo restando il diritto del “fornitore indiretto” a detrarre l’imposta assoluta “a monte” (artt. 10 co. 3 e 19 co. 3 lett. d-bis) del DPR 633/72).

Affrontando le vendite a distanza di beni importati, è da rilevare che si considerano “vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi” (art. 38-bis comma2 del DL 331/93, introdotto dal DLgs. 83/2021) le cessioni di beni:

spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto o nella spedizione dei beni,
da un territorio terzo o Paese terzo con arrivo della spedizione o del trasporto in uno Stato membro dell’Unione europea,
a destinazione di persone fisiche non soggetti d’imposta o a destinazione dei soggetti nei cui confronti sono effettuate cessioni non imponibili ai sensi dell’art. 72 del D.P.R. 633/72, ovvero, con esclusione dei beni soggetti ad accisa, a destinazione di cessionari, soggetti passivi o non soggetti passivi, che non sono tenuti ad applicare l’imposta sugli acquisti intracomunitari e che non hanno optato per l’applicazione della stessa. Anche qui per le operazioni escluse, la piattaforma facilitatrice non è considerata fornitore presunto per le seguenti tipologie di beni:
merci importate nell’U.E. da territori o Paesi terzi in spedizioni di valore intrinseco superiore a 150,00 euro, indipendentemente dal fornitore sottostante;
merci già immesse in libera pratica nell’U.E. fornite nell’Unione da un fornitore stabilito nell’U.E..

Mentre, ai fini della territorialità IVA:

la cessione B2B presunta si considera una cessione senza trasporto, rilevante nel luogo in cui il bene si trova al momento della cessione;

la cessione B2C presunta si considera una cessione con trasporto, rilevante nel luogo in cui il trasporto finisce (art. 38-bis 4 del DL 331/93).

Guardando ai nuovi istituti apportati dalla novella del 2021, con riferimento all'**One Stop Shop (oss)** a partire dall'1.7.2021, per effetto dell'art. 2 della direttiva 2017/2455/UE, il meccanismo dello sportello unico, finora applicabile soltanto per l'assolvimento dell'IVA sulle prestazioni di servizi TTE verso privati di altri Stati membri, viene esteso:

a tutte le tipologie di prestazioni di servizi B2C effettuate nei confronti di privati in Stati membri diversi da quello del fornitore (es. servizi di alloggio, servizi di ristorazione e catering, ecc.)

alle vendite a distanza intracomunitarie di beni;

a determinate vendite interne di beni facilitate da piattaforme elettroniche.

Per tale ragione, l'attuale regime speciale Mini One Stop Shop (MOSS) si trasforma in One Stop Shop (OSS).

Relativamente alle caratteristiche del regime, il regime OSS, di natura opzionale, consente ai soggetti passivi che effettuano le operazioni B2C sopra elencate di adempiere i relativi obblighi IVA identificandosi in un solo Stato membro (Stato di identificazione).

Per cui essi non sono più tenuti a identificarsi in ciascuno Stato membro di "consumo" per assolvere i relativi obblighi ai fini dell'imposta.

Nell'ambito del regime speciale, il soggetto passivo dichiara e versa l'imposta relativa alle suddette cessioni e prestazioni effettuate negli altri Stati membri secondo le aliquote valide negli Stati di "consumo", per il tramite dello Stato membro di identificazione. Sarà infatti quest'ultimo a riversarla agli altri Stati membri.

Per gli adempimenti, generalmente, chi aderisce all'OSS è esonerato dagli obblighi di cui al Titolo II del DPR 633/72 (es. fatturazione, dichiarazione annuale) per le operazioni rientranti nel regime speciale, ma è tenuto a:

presentare trimestralmente, in via elettronica, entro la fine del mese successivo al trimestre solare di riferimento, un'apposita dichiarazione riepilogativa delle operazioni rientranti nel regime;

versare l'imposta nello Stato di identificazione, secondo le aliquote degli Stati membri di "consumo";

conservare per 10 anni la documentazione relativa alle operazioni effettuate nell'ambito del regime ed esibirla su richiesta dell'Amministrazione italiana o delle autorità del Paese di "consumo".

È precluso l'inserimento nella "dichiarazione OSS" dell'imposta assolta sugli acquisti effettuati (nello Stato membro di identificazione o in uno degli altri Stati membri) ai fini delle operazioni rientranti nel regime speciale. Ancora bisogna dire che sussiste una distinzione tra oss "non-ue" e oss "ue"

Il regime speciale OSS si declina in due schemi distinti:

OSS "Non-UE" (art. 74-quinquies del DPR 633/72);

OSS "UE" (art. 74-sexies del DPR 633/72).

Possono registrarsi all'OSS "Non-UE" i soggetti non stabiliti nell'Unione (ossia i soggetti che non hanno fissato la sede della propria attività nell'U.E. e non possiedono una stabile organizzazione nell'U.E.).

Non rileva il fatto che questi soggetti siano identificati ai fini IVA in uno Stato membro, quindi, il regime "Non-UE" si applica alle prestazioni di servizi rese a persone non soggetti passivi nell'U.E..

I soggetti che possono registrarsi all'OSS "UE" sono i soggetti stabiliti nell'U.E. per:

- le prestazioni di servizi rese a committenti non soggetti passivi d'imposta in Paesi diversi da quello di stabilimento;
- le vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- i soggetti non stabiliti nell'U.E. per le sole vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- i soggetti che gestiscono interfacce elettroniche e che sono considerati "fornitori presunti" a loro volta per:
- le vendite a distanza intracomunitarie di beni;
- le cessioni domestiche (ossia quelle in cui lo Stato membro di partenza e quello di arrivo dei beni coincidono).

Schematizziamo abbiamo:

Tabella n.12

Tipologia di soggetto	OSS "Non U.E."	OSS "U.E."
Soggetto passivo stabilito nella U.E.	Non può ricorrere al regime OO "Non U.E."	Può applicare l'OSS "U.E." per: Prestazioni di servizi B2C nell'U.E.; Vendite a distanza intracomunitarie di beni; Cessioni nazionali di beni B2C (solo se effettuati da fornitori presunti).
Soggetto passivo NON stabilito nella U.E.	Può ricorrere all'OSS "Non- U.E." per le prestazioni di servizi B2C nell'U.E..	Può applicare l'OSS "U.E." per: Vendite a distanza intracomunitarie di beni; Cessioni nazionali di beni B2C (solo se effettuati da fornitori presunti).

Con l'Import one stop shop (IOSS) si realizzavano le disposizioni applicabili fino al 30.6.2021 prevedono l'esenzione IVA per le importazioni di beni di valore fino a 22,00 euro.

Dall'1.7.2021 tale esenzione viene abolita (art.3 della direttiva 2017/2455/UE), per cui tutte le merci importate nell'U.E., comprese quelle di scarso valore, sono soggette ad IVA.

Per semplificare la riscossione dell'IVA sulle vendite a distanza di beni di valore modesto importati da territori terzi e Paesi terzi, anche ove facilitate da interfacce elettroniche, viene introdotto un nuovo regime speciale denominato **Import One Stop Shop (IOSS)**, disciplinato dagli articoli da 369-terdecies a 369-quinquies della direttiva 2006/112/CE e, in ambito nazionale, dall'art. 74-sexies.1 del DPR 633/72; con l'introduzione del nuovo istituto dell'**Import one stop shop (IOSS)** si segnala, a margine, che è stato introdotto anche un regime speciale per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA all'importazione per le importazioni di beni di valore modesto, rivolto sostanzialmente a operatori

postali e corrieri quale semplificazione facoltativa nel caso in cui l'IOSS non sia stato applicato (art. 369-sexvicies – 369-septvicies della direttiva 2006/112/CE; art. 70.1 del DPR 633/72).

Le caratteristiche del nuovo regime IOSS, di natura opzionale, consente ai fornitori che effettuano vendite a distanza di beni di valore modesto spediti o trasportati da un Paese terzo o da un territorio terzo ad acquirenti nell'U.E. di dichiarare e versare l'imposta dovuta su queste operazioni nello Stato membro di identificazione.

Ricorrendo all'IOSS, l'importazione di beni di valore modesto nell'U.E. è esente da IVA, in quanto il fornitore addebita l'IVA nel momento in cui vende i beni ad acquirenti nell'U.E. secondo l'aliquota valida nello Stato della cessione, riscuotendola come parte del prezzo di acquisto, ed effettua la dichiarazione e il versamento dell'imposta nel solo Stato membro di identificazione. Per l'ambito applicativo possono avvalersi dell'IOSS i soggetti passivi stabiliti nell'U.E. e i soggetti non stabiliti nell'U.E., comprese le interfacce elettroniche che operano come fornitori presunti, per le vendite di beni che rispettano tutte le seguenti condizioni:

- i beni si trovano in un territorio terzo o in un Paese terzo al momento della vendita e sono trasportati o spediti da o per conto del fornitore verso un consumatore in uno Stato membro (vendite a distanza di beni importati);
- sono spediti in spedizioni di valore intrinseco non superiore a €150,00;
- non sono soggetti ad accise.

2.6 Disposizioni speciali per i servizi erogati a committenti privati stabiliti nell'U.E. o fuori dall' U.E.

Sempre con riferimento al presupposto impositivo della territorialità è stato introdotto dalla novella dell'2021, l'articolo 7 sexies, la cui ratio può essere compresa considerando che *“in deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello stato se rese a committenti non soggetti passivi (b2c) le seguenti prestazioni di servizi:*

- le prestazioni di intermediazione in nome e per conto del cliente, quando le operazioni oggetto dell'intermediazione si considerano effettuate nel territorio dello Stato;
- b) le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario, in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato;
- c) le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato;
- d) le prestazioni di lavorazione, nonché le perizie, relative a beni mobili materiali e le operazioni rese in attività accessorie ai trasporti, quali quelle di carico, scarico, movimentazione e simili, quando sono eseguite nel territorio dello Stato;
- e) le prestazioni di servizi di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili, non a breve termine, di mezzi di trasporto diversi dalle imbarcazioni da diporto, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio della Comunità. Le medesime prestazioni se rese ad un soggetto domiciliato e residente al di fuori del territorio della Comunità si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate;

e-bis) le prestazioni di cui alla lettera e) relative ad imbarcazioni da diporto, sempre che l'imbarcazione sia effettivamente messa a disposizione nel territorio dello Stato e la prestazione sia resa da soggetti passivi ivi stabiliti e sia utilizzata nel territorio della Comunità.

Le medesime prestazioni, se l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato estero fuori della Comunità ed il prestatore è stabilito in quello stesso Stato, si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando sono ivi utilizzate. Alle medesime prestazioni, quando l'imbarcazione da diporto è messa a disposizione in uno Stato diverso da quello di stabilimento del prestatore, si applica la lettera e)".

Con l'introduzione dell'articolo 7 septies "derogando a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), non si considerano effettuate nel territorio dello stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti (b2c) non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della comunità:

- a) le prestazioni di servizi di cui all'articolo 3, secondo comma, numero 2);
 - b) le prestazioni pubblicitarie;
 - c) le prestazioni di consulenza e assistenza tecnica o legale nonché quelle di elaborazione e fornitura di dati e simili;
 - d) le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative, comprese le operazioni di riassicurazione ed escluse le locazioni di casseforti;
 - e) la messa a disposizione del personale;
 - f) le prestazioni derivanti da contratti di locazione, anche finanziaria, noleggio e simili di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto;
 - g) la concessione dell'accesso a un sistema di gas naturale situato nel territorio dell'Unione o a una rete connessa a un tale sistema, al sistema dell'energia elettrica, alle reti di riscaldamento o di raffreddamento, il servizio di trasmissione o distribuzione mediante tali sistemi o reti e la prestazione di altri servizi direttamente collegati;
- (le lettere h) ed i) sono state abrogate),
- l) le prestazioni di servizi inerenti all'obbligo di non esercitare interamente o Parzialmente un'attività o un diritto di cui alle lettere precedenti".

2.7 I servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici erogati ai privati

L'art. 7-octies attiene alla "Territorialità e alle Disposizioni relative alle prestazioni di servizi di telecomunicazione, di teleradiodiffusione ed elettronici rese a committenti non soggetti passivi"; così come è stato modificato dall'art.1 del Decreto legislativo del 25/05/2021 n. 83. Quindi, "

in deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), si considerano effettuate nel territorio dello stato se rese a committenti non soggetti passivi:

le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero;

le prestazioni di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione, quando il committente è domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente senza domicilio all'estero e sempre che siano utilizzate nel territorio dell'Unione europea".

Pertanto, nel caso a) di (B2C) si tratta di una prestazione resa con mezzi elettronici – committente domiciliato nel territorio dello stato italiano, e nel caso b) (B2C) invece, di un committente domiciliato nel territorio dello stato italiano e utilizzo nella U.E.

“Qualora il prestatore sia un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, la disposizione di cui al comma 1 non si applica, per i servizi resi a committenti stabiliti nel territorio dello Stato, ove concorrano unitariamente le seguenti condizioni:

- a) il prestatore non è stabilito anche in un altro Stato membro dell'Unione europea;
- b) l'ammontare complessivo, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi nei confronti di committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati membri dell'Unione europea diversi da quello di stabilimento del prestatore e delle vendite a distanza intracomunitarie di beni nell'Unione europea, di cui all'articolo 38-bis, commi 1 e 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, effettuate nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato;
- c) il prestatore non ha optato per l'applicazione dell'imposta nel territorio dello Stato”.

Specificando

**B (STABILITO IN U.E.)2C (STABILITO IN IT) CONDIZIONE PRINCIPALE
B NON È STABILITO ANCHE IN ALTRO STATO U.E.
AMMONTARE NETTO DELLE PRESTAZIONE DI SERVIZI (le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, le prestazioni di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione e delle vendite a distanza intracomunitarie di beni nell'Unione europea) DI B RESE A C (COMMITTENTI PRIVATI STABILITI IN ALTRI STATI MEMBRI DELLA UE) NON HA SUPERATO €10.000
B NON HA OPTATO PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA NELLO TERRITORIO DELLO STATO (IT).**

3. “Qualora il prestatore sia un soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato, la disposizione di cui al comma 1 non si applica, per i servizi resi a committenti stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione europea, ove concorrano unitariamente le seguenti condizioni:

- a) il prestatore non è stabilito anche in un altro Stato membro dell'Unione europea;
- b) l'ammontare complessivo, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, delle prestazioni di servizi nei confronti di committenti non soggetti passivi stabiliti in Stati membri dell'Unione europea diversi dall'Italia e delle vendite a distanza intracomunitarie di beni nell'Unione europea di cui all'articolo 38-bis, commi 1 e 3, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, effettuate nell'anno solare precedente, non ha superato 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale limite non è superato;
- c) il prestatore non ha optato per l'applicazione dell'imposta nell'altro Stato membro”.

Specificando

**B (STABILITO IN IT)2C (STABILITO IN U.E.) CONDIZIONE PRINCIPALE
B NON È STABILITO ANCHE IN ALTRO STATO U.E.
AMMONTARE NETTO DELLE PRESTAZIONE DI SERVIZI (le prestazioni di servizi rese tramite mezzi elettronici, le prestazioni di telecomunicazione e di tele-radiodiffusione e delle vendite a distanza intracomunitarie di beni nell'Unione europea)
DI B RESE A C (COMMITTENTI PRIVATI STABILITI IN ALTRI STATI MEMBRI DELLA UE) NON HA SUPERATO €10.000
B NON HA OPTATO PER L'APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA IN ALTRO STATO MEMBRO.**

“L’opzione di cui al comma 3 all’ufficio nella dichiarazione relativa all’anno in cui la medesima è stata esercitata ed ha effetto fino a quando non sia revocata, e comunque per almeno due anni”.

Quindi, i principali destinatari sono i soggetti passivi, comprese le interfacce elettroniche, che operano nell’ambito del commercio transfrontaliero nei confronti di consumatori finali.

I vantaggi di aderire a tali regimi sono i seguenti: viene eliminato l’obbligo di doversi identificare direttamente o tramite rappresentante fiscale in ogni Stato membro dell’Unione; vengono abolite e superate le soglie stabilite per ogni Stato europeo; viene introdotta una soglia unica di 10.000 euro per tutti gli Stati europei.

Molti soggetti passivi, prima esclusi dalla normativa IVA sulle vendite a distanza, ora sono obbligati all’iscrizione al nuovo regime Oss (One stop shop).

Superata la soglia di 10.000 euro negli scambi B2C (a privati consumatori finali), scatta l’obbligo di dover assoggettare ad IVA nel Paese di destinazione la vendita effettuata ai privati consumatori finali.

Sono stati, dunque, istituiti due nuovi regimi IVA attraverso la modifica degli articoli 74-quinquies, 74-sexies, 74-sexies.1 e 74-septies D.P.R. 633/1972, che disciplinano rispettivamente: le modalità di dichiarazione e assolvimento dell’imposta IVA tramite Oss (U.E. ed extra-U.E.) e prevedono anche il regime Ioss.

Nello specifico:

il regime Ioss (Import One Stop Shop) si può applicare alle vendite a consumatori finali di beni importati da Paesi terzi per spedizioni di valore non superiore a 150 euro; mentre il regime Oss (One Stop Shop) si può applicare alle vendite a distanza di beni spediti da uno Stato membro con destinazione consumatori finali di altro Stato membro dell’U.E. e alle prestazioni di servizi rese a consumatori finali assoggettate all’IVA nello Stato membro di consumo.

Il regime Oss, a sua volta, è suddiviso in due sotto regimi:

al regime “Oss non-UE”, possono registrarsi, i soggetti passivi extra-U.E. privi di stabile organizzazione nel territorio dell’Unione europea;
al regime “Oss UE”, possono registrarsi i soggetti passivi domiciliati e residenti in Italia, i soggetti passivi extra-UE con una stabile organizzazione in Italia e i soggetti extra-UE privi di stabile organizzazione nel territorio dell’Unione europea che spediscono o trasportano beni a partire dall’Italia.

2.8 E - commerce - le nuove regole in vigore dal 1° luglio 2021 U.E. e fuori U.E.

Col diffondersi delle vendite on line, ulteriormente incrementatesi col diffondersi della pandemia e ancor di più nel campo della ricerca, anche il sistema tributario si è dovuto adeguare introducendo una serie di nuovi concetti giuridici che sono stati anche riadattati ai nuovi mercati “nell’etere”. Quindi, è utile una rassegna di questi nuovi concetti con risvolti tributari.

I BENI DI VALORE MODESTO sono i beni le cui spedizioni hanno un valore intrinseco all'importazione che non supera i 150 euro (sono esclusi i prodotti sottoposti ad accisa);

La CESSIONI (B TO C): (come visto, da soggetto passivo a consumatore), solo le cessioni a favore di consumatori finali acquirenti;

Il FORNITORE DIRETTO: è il soggetto passivo che cede i beni o presta servizi all'interno della U.E. o effettua vendite a distanza di beni importati da paesi extra U.E. direttamente ad acquirenti, se la cessione non è stata facilitata da una interfaccia elettronica;

Il FORNITORE INDIRETTO: è il soggetto passivo che fornisce beni o effettua vendite a distanza di beni importati da paesi extra U.E. tramite una interfaccia elettronica;

Il FORNITORE PRESUNTO: è il soggetto passivo che si ritiene riceva i beni dal fornitore indiretto e fornisca i beni al consumatore finale. Il fornitore presunto è il soggetto passivo che facilita le prestazioni di servizi o le cessioni di beni tramite una interfaccia elettronica conformante all'articolo 14 bis direttiva iva 112/2006.

Per INTERFACCIA ELETTRONICA intendiamo rispettivamente un sito web, un portale, uno sportello, un mercato virtuale (c.d.marketplace);

L'INTERMEDIARIO: è un soggetto stabilito nella U.E. designato da un fornitore o da un fornitore presunto che effettua vendite a distanza di beni importati da paesi extra U.E. in veste di persona tenuta al pagamento dell'IVA nonché con gli obblighi derivanti con lo sportello unico;

I REGIMI SPECIALI: comprendono:

1) Il regime non U.E.- si intende il regime previsto per i servizi prestati dai soggetti passivi non stabiliti nella U.E. di cui al titolo XII, capo 6, sezione 2 direttiva 112/2006;

2) Il regime U.E. – si intende il regime previsto:

per le vendite a distanza intracomunitarie di beni;

per le cessioni di beni all'interno di uno stato membro facilitate da interfacce elettroniche;

ed i servizi prestati da soggetti passivi stabiliti nella U.E. ma non nello stato membro di consumo di cui al titolo XII, capo 6, sezione 3 direttiva 112/2006.

PER REGIME DI IMPORTAZIONE si intende il regime speciale per le vendite a distanza di beni importati da paesi Extra U.E. di cui al titolo XII, capo 6, sezione 4 direttiva 112/2006. Come detto sono state introdotte nuove regole dal primo luglio 2021 per le vendite a distanza, cioè nel dettaglio abbiamo le Regole unionali comuni per la gestione delle vendite on line in attuazione del recepimento della Direttiva Comunitaria 2455/2017 che riguardano a loro volta:

Le Nuove regole normative sulla definizione di vendite a distanza di beni intraunionali con l'introduzione del nuovo articolo 38 bis dl 331/93;

Per le vendite a distanza muta la territorialità di queste operazioni. Nella maggior parte dei casi esse trovano la tassazione IVA nello stato membro di arrivo dei beni;

Unica esclusione a tale territorialità è prevista per le cessioni a distanza di beni quando non superano la soglia unica per tutto il territorio unionale di €10.000;

Nuovo ruolo per le interfacce elettroniche che in presenza di apposite condizioni diventano debitori di imposta nello stato membro di arrivo dei beni;

Introduzione di nuove regole per il trattamento dei servizi resi verso consumatori finali in uno stato membro diverso da quello del prestatore;

Semplificazione degli adempimenti con ricorso al sistema OSS, senza nominare i rappresentanti fiscali nei vari paesi membri.

Inoltre, sono state previste anche le nuove regole normative sulla definizione di vendita a distanza di beni intra-unionali con l'introduzione del nuovo articolo 38 bis dl 331/93. Infatti, vengono rivisitati i concetti di territorialità B to C se le vendite hanno superato la soglia di €10.000 negli stati dell'Unione.

L'estensione per le vendite a distanza di beni intra-unionali, con intervento del cedente diretto ed indiretto nella spedizione, del regime speciale già previsto per i servizi di tele radiodiffusione telecomunicazione e elettronica con tassazione del bene nello stato membro in cui il bene è destinato.

La territorialità B to C se le vendite non hanno superato la soglia di €10.000 negli stati dell'Unione; in questo caso l'operazione rileva nello stato del cedente.

Il regime delle soglie è esteso alle vendite a distanza di beni intra U.E. ma non alle forniture di altri tipi di servizi effettuate a clienti nella U.E..

Il sistema OSS (one stop shop) verrà ulteriormente implementato.

Se le vendite a distanza superano la soglia, per evitare ai soggetti passivi di identificarsi in ogni stato membro, essi potranno accedere a tale sistema per assolvere agli obblighi dell'IVA; prestando attenzione al fatto che la soglia non si applica:

- Per le vendite a distanza intra U.E. di beni effettuate da un fornitore extra U.E.
- Alle vendite a distanza di merci importate (per le quali è previsto un regime specifico di importazione);
- Alle forniture nazionali di beni effettuate attraverso una piattaforma elettronica;
- Alle forniture di beni effettuate da parte di un fornitore stabilito in più stati membri.

Ulteriori nuove regole normative sulla definizione di vendite a distanza di beni importati con l'introduzione dei nuovi articoli 40 comma 4 ter e 41 comma.1 bis dl 331/93 in deroga all'articolo 7 bis DPR 633/1972.

Si fa riferimento sempre a vendite a distanza di beni importati da paesi Extra U.E. (con esclusione dei beni sottoposti ad accisa), con intervento del cedente direttamente o indirettamente nella spedizione, con arrivo della merce in uno Stato U.E. Rileva quindi:

La territorialità B to C, senza la previsione della soglia di €10.000 a differenza di quanto previsto per le vendite a distanza di beni Intra U.E., si considerano territorialmente rilevanti ai fini IVA nello Stato membro (FR) se il luogo finale di arrivo è lo stesso Stato (FR).

Se i beni sono importati in Italia.

Per la territorialità B to C, senza la previsione della soglia di €10.000 a differenza di quanto previsto per le vendite a distanza di beni Intra U.E., si considerano:

- operazioni territorialmente in Italia, se riguardano cessioni di cui al regime speciale articolo 74 sexies.1 dpr 633/72 (beni di valore inferiore a €150); in caso di mancata opzione al regime speciale 74 sexies si pagherà l'IVA all'atto dell'importazione.

Si ricorda inoltre che è stato modificato il DM delle finanze N° 489 /1997 abolendo l'ammissione in franchigia di beni con valore non superiore a 22 euro. Conseguentemente dal 1° luglio si pagherà l'IVA anche su questi beni di modesto valore nell'altro stato membro quando la destinazione finale è nell'altro stato membro.

Esistono pure i c.d. **Regimi speciali facoltativi** che sono dei regimi introdotti dal 1° luglio 2021, alternativi tra loro e facoltativi, applicabili per le vendite a distanza di beni importati, ad eccezione di quei beni soggetti ad accisa, in spedizioni di valore intrinseco non superiore a €150,00. Abbiamo:

Il regime articolo 74 sexies.1 D.P.R. 633/72 che prevede la detassazione all'importazione e la tassazione della cessione nello stato membro di destino (necessita di adesione allo IOSS – import one stop shop);

Il regime articolo 70.1 D.P.R. 633/72 che è applicabile per le merci importate in Italia esclusivamente quando in Italia termina la spedizione o il trasporto, introduce la possibilità di assolvimento dell'IVA in dogana in maniera semplificata.

Si applica lo IOSS come nuovo sistema per i beni importati in Italia e luogo finale di arrivo al cliente sia lo Stato Italiano o altri Stati membri.

Possono accedere soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato o ivi residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero, oltre ai soggetti passivi extra U.E. che dispongono di una stabile organizzazione nello Stato italiano, i soggetti passivi extra U.E. non stabiliti in nessuno stato unionale e le interfacce elettroniche che facilitano le vendite di beni a distanza di beni importati da paesi terzi.

E' stata introdotta **la figura del marketplace**, infatti, con l'introduzione dell'articolo 14 bis nella Direttiva 112/2006 dal 1° luglio 2021 in determinate circostanze le piattaforme elettroniche sono considerate come fornitrici dei beni ceduti e agiscono in qualità di fornitore presunto.

Gli aspetti di cui bisogna tener conto nella nuova norma sono:

Se un soggetto passivo, tramite market place, facilita le vendite a distanza di beni importati da paesi Extra U.E. di valore non superiore a 150 € si considera che egli abbia ricevuto e poi ceduto i beni;

Se un soggetto passivo, tramite market place, facilita le vendite a distanza di beni importati da paesi Extra U.E. di valore superiore a 150 € il bene deve essere importato con compilazione di apposita dichiarazione doganale;

Se un soggetto passivo, tramite market place, facilita le cessioni di beni effettuate nella U.E. da un soggetto passivo non stabilito nella U.E. a una persona che non è soggetto passivo si considera che lo stesso soggetto passivo che facilita la cessione abbia ricevuto e poi ceduto i beni.

Nei casi sopra visti la vendita del prodotto dal fornitore al consumatore finale, attraverso il market place, si realizza in due operazioni:

La cessione del cedente al market place (BtoB); prima cessione è esente

La cessione del market place al consumatore finale (BtoC); la seconda è rilevante nel paese di destino.

Quindi, possiamo parlare delle esclusioni dell'articolo 14 bis, e le disposizioni dell'art. 14 bis, che spostano la qualifica di debitore di imposta sul market place non operano per tutte le vendite di beni a distanza, vi sono casi in cui l'interfaccia elettronica non agisce come fornitore presunto, ad esempio nel caso di una vendita con valore superiore a 150 €

Si realizzano anche delle problematiche doganali connesse con questi regimi di vendita, infatti, dal 1° luglio 2021 per tutte le operazioni di importazione dovrà essere corrisposta l'IVA in dogana e vi sarà l'onere di compilare in caso di importazione una bolla doganale completa per merci con valore superiore ad €150,00 o semplificata per le merci con valore inferiore a questa soglia. Pertanto l'IVA è dovuta per tutte le spedizioni di beni importati nell'U.E. da un territorio o Paese terzo.

L'art.3 della Direttiva U.E. n.2017/2455 dispone infatti la soppressione del titolo IV della Direttiva 2009/132/CE. Ai fini dell'importazione, tutti i beni spediti nell'U.E. da un territorio o Paese terzo devono formare oggetto di una dichiarazione doganale. Per le spedizioni di beni di valore intrinseco non superiore a €150,00 proveniente da un territorio o da un Paese terzo è possibile utilizzare la modalità dichiarativa semplificata Super Reduced Set (Dichiarazione doganale H7), infatti l'art.143 bis del Regolamento delegato – RD - (U.E.) 2446/2015, come modificato dal Regolamento delegato 1143/2019 ha introdotto la possibilità di “dichiarare per l'immissione in libera pratica, una spedizione che beneficia di una franchigia dal dazio all'importazione a norma dell'articolo sopra richiamato.

Per l'applicazione dell'IVA relativa alle importazioni della specie vista sono state introdotte due modalità di assolvimento dell'imposta, alternative al meccanismo ordinario:

- Il regime dello sportello unico per le importazioni (Import One Stop Shop- IOSS);
- Il regime speciale di dichiarazione e di pagamento IVA all'importazione.

Queste semplificazioni non possono essere applicate ai prodotti soggetti ad accisa.

Ai fini della presente trattazione si ritiene utile richiamare le seguenti definizioni, contenuti nei provvedimenti normativi di matrice unionale sopra richiamate.

Spedizione di valore trascurabile:

Per “spedizione di valore trascurabile” si intende una spedizione composta da merci spedite direttamente da un territorio o un Paese terzo ad una persona che si trova nell'Unione Europea ed il cui valore intrinseco non ecceda complessivamente €150,00, ne sono esclusi i prodotti alcolici, i profumi e l'acqua di toletta, i tabacchi ed i prodotti del tabacco.

Per “valore intrinseco” si intende:

- Per le merci commerciali: il prezzo delle merci stesse quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, esclusi i costi di trasporto e assicurazione, a meno che siano inclusi nel prezzo e non indicati separatamente sulla fattura, e qualsiasi altra imposta o onere percepibili dall'autorità doganale a partire da qualunque documento pertinente;
- Per le merci prive di carattere commerciale il prezzo che sarebbe stato pagato per le merci stesse se fossero vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione Europea.

Quindi, dal 1° luglio 2021, per le fattispecie su esposte - dichiarazioni relative a merci importate in spedizioni aventi un valore intrinseco non superiore a 150 euro (spedizioni di valore trascurabile) o aventi natura non commerciale inviate da un privato a un altro privato -, sarà possibile utilizzare, in luogo della normale dichiarazione di immissione in libera pratica, un set di dati specifico ridotto – il cosiddetto tracciato (H7).

Capitolo III

Gli acquisti e le cessioni intracomunitarie di beni

3.1 Gli acquisti intracomunitari di beni e le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari di beni

Il Consiglio Nazionale delle Ricerche nella sua duplice veste di soggetto che effettua attività sia nella sua sfera istituzionale che nella sua sfera commerciali, realizza tutta una serie di transazioni commerciali sia attive quando si pone come “operatore economico sul mercato”, in genere per erogare servizi scientifici/consulenziali e/o vendite di prototipi, che passive quando procede agli approvvigionamenti per la sua attività scientifica.

Un altro aspetto da considerare in questo contesto attiene al fatto che ormai l'attività commerciale/produttiva realizzata all'interno della U.E. è sempre più estesa e riguarda una molteplicità di settori merceologici e non; pertanto possiamo asserire che è considerato acquisto intracomunitario di beni qualunque acquisto di beni mobili materiali effettuato nel territorio dello Stato nell'esercizio di imprese, arti e professioni da un soggetto IVA intra U.E. in costanza delle seguenti condizioni:

- l'acquisto deve essere a titolo oneroso (pagamento di un corrispettivo o una permuta);
- deve essere acquisita la proprietà dei beni (vendita, con esclusione del conto visione) o di altro diritto reale di godimento (ammessi solo l'uso o usufrutto) sui beni stessi;
- i beni devono essere fisicamente trasferiti da uno Stato all'altro della U.E. devono quindi essere trasportati dall'acquirente, dal venditore o da un terzo per loro conto (corriere, posta, ecc.) nel territorio dello Stato da altro Stato membro;
- i soggetti che pongono in essere l'operazione devono essere entrambi soggetti passivi di imposta e possedere il codice di identificazione c.d. Partita IVA. Pertanto ne consegue che gli acquisti effettuati da privati non rientrano nella fattispecie degli acquisti comunitari e sono pertanto assoggettati ad IVA nello Stato di origine (art. 38 del D.L. n. 331/1993).

Sappiamo già dell'esistenza degli adempimenti formali e sostanziali del tributo e che per permettere all'operatore comunitario di emettere fattura, l'acquirente italiano dovrà necessariamente comunicargli il proprio numero di partita IVA, integrato con il codice IT.

Inoltre, per la regolarizzazione degli acquisti intracomunitari nel caso in cui il cessionario non ha ricevuto la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, lo stesso dovrà emettere apposita autofattura denuncia entro il 15 anche del terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Esistono degli acquisti esclusi dal concetto di acquisto intracomunitario di beni, a tal fine sono esclusi gli acquisti:

- di beni che vengono acquistati da altro Stato membro per subire lavorazioni, adattamento, montaggio, riattazione, trasformazione, assemblaggio, riparazione o messa a punto, e che dopo tali perfezionamenti o manipolazioni sono restituiti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza, (eventi potenzialmente ricorrenti per le attività laboratoriali dell'Ente);
- effettuati da enti, associazioni ed altre organizzazioni non soggetti passivi d'imposta;
- effettuati da soggetti passivi per i quali l'imposta è completamente indetraibile (se effettuano solo operazioni esenti);

effettuati da produttori agricoli in regime speciale;
di beni acquistati da un cedente che beneficia del regime di esonero per le piccole imprese (l'IVA viene applicata nello Stato di origine e l'acquisto non è considerato intracomunitario) (art. 38, comma 5, del D.L. n. 331/1993).

L'art. 13 della legge 29 luglio 2015, n° 115 (c.d. Legge Europea 2014) recante le "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea – Legge europea 2014" ha modificato gli artt. 38 e 41 del D.L. n. 331/1993; con riferimento al sistema degli invii di beni in altro Stato membro effettuati in vista di perizie o lavorazioni, quindi, restringendo il perimetro delle operazioni non costituenti acquisti o cessioni intracomunitari ai soli beni che vengono reintrodotti nello stesso Stato membro di partenza del committente soggetto passivo IVA. (Anche quest'attività coinvolge la ricerca dell'Ente, quando i suoi ricercatori/tecnologi sono chiamati ed effettuare perizie per altri soggetti, c.d. "conto terzi" dell'Ente).

Quindi, sintetizzando le regole valide fino al 18 agosto 2015, cioè prima delle modifiche apportate dalla Legge Europea 2014, le disposizioni del D.L. n.331/1993, riguardanti i trasferimenti da uno Stato membro verso l'Italia per l'esecuzione di perizie o lavorazioni, o viceversa, di trasferimenti dall'Italia verso un altro Stato membro, non tenevano conto in modo specifico della successiva destinazione degli stessi, limitandosi a riconoscere il regime di sospensione dell'IVA alla condizione che i beni, dopo la lavorazione o l'esecuzione della perizia, fuoriescano dal territorio dello Stato membro in cui la lavorazione o la perizia era stata fatta.

Mentre, le nuove regole dal 18 agosto 2015 sono diverse, con la Legge Europea 2014 che ha stabilito che si parla di lavorazione non costituente acquisto/cessione intracomunitaria di beni, solo nel caso in cui i beni inviati in lavorazione in un altro Stato membro al termine della lavorazione rientrano nello Stato committente del servizio; pertanto l'introduzione nel territorio dello Stato italiano di beni oggetto di perizie, di operazioni di perfezionamento o manipolazioni usuali non è considerata acquisto intracomunitario di beni rilevante in Italia solo nel caso in cui questi beni siano successivamente trasportati o spediti al committente che sia soggetto passivo d'IVA; nello Stato membro di provenienza dei beni stessi. A tal fine, viene eliminata dalla formulazione previgente la previsione in base a cui questi trasferimenti non si considerano acquisti intracomunitari anche nel caso in cui i beni siano trasportati o spediti per conto del committente in altro Stato membro, ossia fuori dal territorio U.E. Inoltre, in merito alle cessioni intracomunitarie è stato stabilito che i trasferimenti in un altro Paese U.E. di beni, i quali siano soggetti di perizie, di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali indicate nell'art.38, 5° comma, lett. a) del D.L. n. 331/1993 non sono considerate cessioni intracomunitarie di beni rilevanti ai fini IVA in Italia – sia pure in regime di non imponibilità – solo qualora questi beni siano successivamente trasportati o spediti al committente, che sia soggetto passivo d'imposta, nel territorio dello Stato italiano.

Vengono assimilate agli acquisti intracomunitari di beni:

l'introduzione in Italia, a titolo diverso dall'acquisto, di beni provenienti da altro Stato membro, da parte o per conto di un soggetto passivo d'imposta per finalità rientranti nell'esercizio dell'impresa;

gli acquisti intracomunitari da parte di enti, associazioni ed altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta cioè non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali ai fini IVA; così come l'introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di detti enti, associazioni ed altre organizzazioni di beni dagli stessi precedentemente importati in altro Stato membro;

gli acquisti a titolo oneroso di mezzi di trasporto nuovi (fino a 6.000 km percorsi o fino a 6 mesi di immatricolazione oppure fino a 100 ore di navigazione ovvero fino a 40 ore di volo e

fino a 3 mesi dall'immatricolazione) trasportati o spediti da altro stato membro, anche se il cedente è un privato (non è soggetto d'imposta) ed anche se non effettuati nell'esercizio di impresa, arti o professioni (art. 38, commi 3 e 4, del D.L. n. 331/1993).

3.2 Gli adempimenti del CNR ai fini IVA

Per le registrazioni degli acquisti intracomunitari da parte del cessionario italiano, quindi anche per il CNR, al ricevimento della fattura il cessionario soggetto passivo IVA "stabilito" in Italia dovrà procedere:

- ad integrare (cd. *reverse charge*) l'imponibile con l'imposta calcolata secondo le aliquote vigenti, o
- ad indicare il titolo di esenzione o di non imponibilità IVA; procedendo
- a protocollare e registrare la fattura del fornitore nel registro delle fatture di acquisto;
- a numerare una copia della fattura intracomunitaria registrata negli acquisti (meglio se con l'indicazione del protocollo di registrazione) secondo il numero progressivo delle fatture emesse e di provvedere nello stesso giorno alla registrazione dell'acquisto nel registro delle fatture emesse.

La registrazione nei registri IVA deve avvenire entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente, nel registro di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 633/1972, secondo l'ordine della numerazione. L'equiparazione dei termini di registrazione nel registro acquisti e nel registro vendite permette all'operatore italiano di far confluire nella stessa liquidazione periodica sia l'IVA a debito che l'IVA a credito, rendendo nulla l'incidenza dell'IVA relativa all'acquisto intracomunitario.

Devono essere fatti degli approfondimenti relativi alle cessioni intracomunitaria erroneamente assoggettata a tassazione nel Paese di origine, laddove si ha pure la tassazione dell'acquisto intracomunitario nel Paese di arrivo del bene; quindi in tal caso l'acquirente non può far ricorso alla procedura del rimborso transfrontaliero; ma il cedente – in questo caso -

- recupererà l'imposta erroneamente versata (variazione dell'operazione);
- restituirà al cliente l'IVA da questi indubbiamente pagata.

Pertanto, per le cessioni intracomunitaria di beni, possiamo dire che le stesse sono non imponibili IVA quando:

- l'atto è a titolo oneroso;
- il bene è trasferito fisicamente nel territorio di uno Stato U.E. (non rileva chi effettua il trasporto);
- entrambi i soggetti hanno lo status di operatore economico e possiedono il numero di identificazione (art. 41 del D.L. n. 331/1993).

Oltre alle cessioni a titolo oneroso sono considerate cessioni intracomunitarie:

le cessioni di beni soggetti ad accisa a condizione che il loro trasporto sia effettuato tra i depositi IVA in regime di sospensione d'imposta e che ci sia un documento di trasporto conforme alle disposizioni U.E.; le cessioni in base a cataloghi, per corrispondenza e simili, cioè le cosiddette vendite a distanza che soggiacciono ad una disciplina particolare; le cessioni di beni con spedizione in altro Stato membro per essere ivi installati, montati o assiemati da parte del fornitore o per suo conto (cessioni chiavi in mano) (art. 41, comma 1, del D.L. n. 331/1993).

Con le novità introdotte dal 1° gennaio 2020, particolare importanza riveste la documentazione che attesta la cessione intracomunitaria di beni.

Si è visto che, le cessioni intracomunitarie di beni sono non imponibili IVA (art. 41 del D.L. n. 331/1993) quando:

- entrambi i soggetti hanno lo status di operatore economico e possiedono il numero di identificazione IVA (c.d. partita IVA);
- l'atto è a titolo oneroso;
- il bene deve avere lo status di bene comunitario e deve essere trasferito fisicamente nel territorio di altro Stato U.E..

In merito a tale ultimo punto, il Regolamento comunitario n. 2018/1912 (con il quale è stato inserito il nuovo art. 45-bis al Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011), con effetto 1° gennaio 2020, è intervenuto colmando il vuoto legislativo unionale e nazionale.

La documentazione attestante la cessione intracomunitaria di beni con le novità dal 1° gennaio 2020, schematizzando si può rappresentare come di seguito:

Esecuzione del trasporto	Elementi di prova dal 1° gennaio 2020		
Trasporto eseguito dal cedente (o da terzi per suo conto), rientrano in questa fattispecie le clausole di resa individuale INCOTERMS gruppo C-D	Il cedente certifica il trasferimento dei beni, eseguito direttamente o da un terzo per suo conto e alternativamente:		
	È in possesso di almeno due elementi di prova, non contraddittori, rilasciati da due soggetti diversi tra loro, cioè dal cedente e dal cessionario. Contenute nell'elencazione di cui al 3° paragrafo, lett.a) del Regolamento U.E. n. 2018/1912, cioè: documenti relativi al trasporto/spedizione, quali documento o lettera CMR firmata dal destinatario; polizza di carico; fattura trasporto aereo (Air way bill); fattura dello spedizioniere	oppure	E' in possesso di uno degli elementi di prova elencati a fianco, in combinazione con uno qualsiasi dei singoli elementi probatori non contraddittori e proveniente da due parti indipendenti, contenuti nell'elencazione di cui al 3° paragrafo, lett.b) del Regolamento U.E. n. 2018/1912, cioè: - polizza assicurativa della spedizione/trasporto dei beni o documenti bancari del pagamento del trasporto/spedizione; - documenti ufficiali rilasciati da una pubblica autorità, es. un notaio, che confermino l'arrivo a destinazione dei beni; - ricevuta di un depositario nello Stato di destinazione che confermi il deposito dei beni in arrivo

Trasporto eseguito dal cessionario (o da terzi per suo conto), rientrano in questa fattispecie le clausole di resa individuate dagli INCOTERMS gruppo E-F	Il cedente è in possesso di una dettagliata dichiarazione scritta del cessionario, da rilasciare entro il 10° giorno del mese successivo alla cessione, che attesti il trasferimento di beni (eseguito direttamente dal cessionario o da un terzo per suo conto) nello Stato di destinazione.
	Nella dichiarazione rilasciata dal cessionario devono risultare i seguenti elementi: a) data di rilascio; b) nome ed indirizzo dell'acquirente, c) data e luogo di arrivo dei beni; d) identificazione della persona che accetta i beni per conto dell'acquirente; e) in caso di cessione di mezzi di trasporto, il numero di identificazione del mezzo di trasporto.
	Inoltre, deve essere in possesso dei documenti indicati nell'ipotesi precedente, cioè quella relativa al trasporto eseguito dal cedente, nelle possibili combinazioni indicate.

Ancora con riguardo alla documentazione probatoria della cessione intracomunitaria di beni, con le novità introdotte dal 1° gennaio 2020, va prestata molta attenzione al fatto che l'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 100 dell'8 aprile 2019 ha chiarito che chi tiene i seguenti documenti ha di fatto provato l'uscita della merce (ai fini delle cessioni intracomunitarie di beni):

DDT con firma di presa in carico della merce da parte del trasportatore (trasportatore che può essere anche incaricato dal cessionario, per vendite effettuate franco fabbrica – ex works);
fattura del trasportatore, per i trasporti a cura del cedente; - dichiarazione di ricezione della merce da parte del cliente; - fatture di vendita; - incassi bancari delle stesse; - modelli INTRASTAT;
documentazione riguardante gli impegni contrattuali assunti con il cliente (contratto concluso o scambio mail).

Con queste informazioni non è necessario essere in possesso di CMR o di altri documenti di trasporto firmati dal destinatario.

Nella citata risposta n. 100/2019 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che: "Tale indirizzo è, peraltro, conforme a quanto previsto dal recente Regolamento di Esecuzione del 4 dicembre 2018, n. 2018/1912/UE". Nella successiva circolare 12 maggio 2020, n. 12/E, l'Agenzia delle Entrate ha richiamato ampiamente la disposizione normativa (c.d. normativa "quick fixes 2020"), nonché i documenti di prassi riportati precedentemente.

Rispetto al dettato della disposizione normativa, l'Agenzia delle Entrate, con la citata circolare n. 12/E del 2020, forte anche dei chiarimenti contenuti all'interno delle Note esplicative alle quick fixes 2020 da parte della Commissione U.E. (note pubblicate a dicembre 2019), ha chiarito che:

a) la firma riportata sulla CMR deve essere, almeno, quella del trasportatore – ancorché sarebbe stato più esaustivo sostenere da parte dell'Agenzia delle Entrate che la firma fosse almeno quella del cessionario. La norma sul punto non chiariva di chi dovesse essere la firma sulla CMR (visto che il regolamento, circa i documenti, riporta unicamente la seguente frase "lettera CMR riportante la firma" e non "le firme"). Considerato che la provenienza del documento deve essere di una parte diversa ed indipendente sia da chi riceve, che da chi cede la merce, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che si faccia riferimento alla firma del trasportatore che ha preso in carico la merce;

b) in presenza di cessioni franco fabbrica (o più in generale clausole INCONTERMS di cui alle lett. E ed F), la trasmissione al venditore della dichiarazione scritta da parte dell'acquirente oltre il termine del "decimo giorno del mese successivo alla cessione", previsto dall'art. 45- bis, par. 1, lett. b), non preclude la possibilità per il venditore di beneficiare della presunzione in presenza di tutte le altre condizioni previste dal medesimo articolo (par. 5.3.8. delle Note esplicative alle quick fixes). Sul punto risulta opportuno specificare che il par. 5.3.8. precisa comunque che la dichiarazione deve

essere rilasciata, ancorché la stessa possa non rispettare il termine del “decimo giorno del mese successivo alla cessione”.

Come è stato chiarito nelle Note esplicative “quick fixes 2020”, è esclusa l’applicazione della presunzione, qualora le merci siano state trasportate o spedite in altro Stato membro, se il trasporto o la spedizione siano stati effettuati dal cedente o dal cessionario senza l’intervento di altri soggetti come, per esempio, lo spedizioniere o il trasportatore – quindi, in presenza di trasporto con mezzi propri ovvero direttamente (par. 5.3.5. delle Note esplicative). Questo perché gli elementi di prova non contraddittori richiesti ai fini dell’applicazione della presunzione in commento devono, per espressa previsione dell’art. 45-bis, provenire da due parti indipendenti tra loro, dal venditore e dall’acquirente. Sul punto, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che, in tutti i casi in cui non si renda applicabile la presunzione di cui all’ art. 45-bis, possa continuare a trovare applicazione la prassi nazionale anche adottata prima dell’entrata in vigore del medesimo articolo in tema di prova del trasporto intracomunitario dei beni. Resta inteso, che tale prassi nazionale individua documenti, la cui idoneità a provare l’avvenuto trasporto comunitario è comunque soggetta alla valutazione, caso per caso, dell’Amministrazione finanziaria (Note esplicative, par. 5.3.3.).

Un focus va fatto sull’ormai quasi esclusivo utilizzo per l’Ente della fattura elettronica dal 1° gennaio 2019, quindi, bisogna prestare particolare attenzione su come comportarsi nei rapporti intracomunitari, infatti, la Legge di Bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) ha previsto che a decorrere dal 1° gennaio 2019 è obbligatoria l’emissione della fattura elettronica:

tra soggetti passivi IVA residenti o stabiliti in Italia (operazioni B2B) da inviare attraverso il Sistema di Interscambio (c.d. SDI) gestito dall’Agenzia delle Entrate. L’art. 15 del D.L. n. 119/2018 (c.d. collegato alla Manovra 2019), ha confermato in via normativa l’esclusione dall’obbligo della fattura elettronica per i soggetti passivi esteri meramente identificati ai fini IVA in Italia. Sul punto l’Agenzia delle Entrate ha chiarito (con le FAQ pubblicate sul sito www.agenziaentrate.gov.it) che per le operazioni effettuate nei confronti dei soggetti “non residenti identificati in Italia” (tramite identificazione diretta ovvero rappresentante fiscale), i soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia possono, dal 1° gennaio 2019, emettere le fatture elettroniche via SDI oppure effettuare la “comunicazione dei dati delle fatture” ai sensi del comma 3-bis dell’art. 1 del D.Lgs. n. 127/2015 (c.d. esterometro). Nei casi in cui il cedente/prestatore soggetto passivo IVA residente o stabilito decida di emettere la fattura elettronica nei confronti del cessionario/committente IVA identificato, riportando in fattura il numero di partita IVA italiano di quest’ultimo, sarà possibile inviare al SDI il file della fattura inserendo il valore predefinito “0000000” nel campo “codice destinatario” della fattura elettronica, salvo che il cliente non gli comunichi uno specifico indirizzo telematico (PEC o codice destinatario). Con un suo provvedimento il Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 30/04/2018, ha definito cosa si intende per fattura elettronica, prevedendo che la fattura elettronica è un documento informatico, in formato strutturato ed in formato XLM, trasmesso per via telematica al Sistema d’inter-scambio (c.d.SDI), ai sensi del decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 07/03/2008, e da questo recapitato al soggetto ricevente. La trasmissione telematica al SDI può riferirsi ad una fattura singola ossia ad un lotto di fatture ai sensi dell’art. 21, comma 3°, del D.P.R.-n.633/1972. Inoltre, la fattura elettronica contiene obbligatoriamente le informazioni stabilite dall’art.21-bis dello stesso D.P.R. Ad integrazione delle informazioni obbligatorie, il file della fattura elettronica consente di inserire ulteriori dati utili alla gestione del ciclo attivo e passivo degli operatori.

Per quanto riguarda, invece, il soggetto identificato ai fini IVA in Italia, lo stesso non è obbligato ad emettere o ricevere le fatture elettroniche.

Sempre la Legge di Bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) ha previsto che dal 1° gennaio 2019 è obbligatoria l’emissione della fattura elettronica anche nei confronti dei consumatori finali (operazioni B2C), sempre che ricorra l’obbligo di emissione della fattura.

Per quanto riguarda la fattura emessa nei confronti di soggetti passivi IVA stabiliti in altro Paese della UE, generalmente la fattura emessa nei confronti di soggetti passivi IVA di altro Paese della UE, anche dal 1° gennaio 2019, può continuare ad essere emessa in formato analogico (ovvero cartaceo). In tal caso il cedente/prestatore dovrà procedere all'invio del c.d. esterometro. L'invio dell'esterometro andrà effettuata entro l'ultimo giorno del mese successivo alla data della fattura emessa o della data di ricezione per le fatture ricevute.

3.3 Le esportazioni

Il CNR nel campo delle esportazioni ha un'attività decisamente meno rilevante, va detto che le esportazioni cioè per meglio dire le cessioni all'esportazione, non imponibili ai fini IVA in Italia, possono essere distinte in due categorie generali, rappresentate dalle:

esportazioni dirette, quando la consegna è effettuata dal fornitore italiano al cessionario extracomunitario (lett. a) e b) del primo comma dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972);

esportazioni improprie, quando il cessionario non residente provvede a ritirare direttamente o tramite terzi la merce presso il cedente italiano ovvero si fa consegnare i beni in un determinato luoghi del territorio italiano e cura poi, entro 90 giorni dalla data della consegna, il trasporto e la successiva esportazione all'estero dei beni, allo stato originario e senza fare eseguire lavorazioni ovvero trasformazioni sugli stessi. Per le esportazioni non vi è l'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat.

Venendo ai requisiti delle esportazioni, va detto che affinché si sia in presenza di cessioni all'esportazione non imponibili ai fini IVA, devono coesistere due requisiti:

i beni devono essere spediti o trasportati al di fuori del territorio della U.E.;

il concetto di "cessione" deve essere interpretato secondo quanto disposto dall'art. 2, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto è richiesto il trasferimento del diritto di proprietà (o di un diritto reale di godimento) dei beni esportati.

Ricordando, inoltre, che le esportazioni a titolo gratuito sono non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8, se poste in essere nel rispetto delle procedure doganali.

Per tanto va chiarito che le esportazioni dirette possono essere configurate come:

esportazioni senza commissionario, se eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio comunitario a cura o a nome del cedente;

esportazioni tramite commissionario, se il soggetto residente (committente) cede, tramite il commissionario residente, i beni al soggetto extracomunitario;

esportazioni in triangolazione, se il soggetto residente cede ad un altro soggetto residente dei beni provvedendo, su incarico del cessionario, al loro trasporto o spedizione al cliente di quest'ultimo fuori dal territorio comunitario;

esportazioni con consegna in Italia dei beni al cliente non residente, a condizione che quest'ultimo provveda a ritirare, direttamente o tramite terzi, i beni presso il cedente, allo stato originario, curando la loro successiva esportazione entro 90 giorni dalla data di consegna.

Un ruolo particolare lo ricopre la prova dell'esportazione, per le esportazioni dirette di cui all'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n.633/1972, la prova dell'esportazione è costituita, in caso di presentazione della dichiarazione doganale in forma cartacea, dal "visto uscire" apposto dall'Ufficio doganale sull'esemplare n. 3 del documento amministrativo unico (DAU); il "visto uscire", apposto solo se richiesto dall'operatore interessato, è un timbro recante l'indicazione del nome dell'Ufficio e della data a conferma dell'avvenuta esportazione.

Ancora, la prova dell'esportazione per le esportazioni dirette di cui all'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n.633/1972, tale prova dell'esportazione è costituita:

in caso di presentazione della dichiarazione doganale in forma telematica (mediante l'applicazione del Sistema comunitario di controllo automatizzato all'esportazione cd. ECS) da un messaggio informatico trasmesso dalla dogana di uscita alla dogana di esportazione e registrato nella base dati del sistema informativo doganale nazionale (AIDA). Alla presentazione della dichiarazione doganale, l'Ufficio doganale consegna al dichiarante il Documento di Accompagnamento Esportazione (DAE) con riportati gli estremi dell'MRN, cioè del numero elettronico di riferimento della dichiarazione stessa, che costituisce la copia n. 3 del DAU, ed ha la funzione di "accompagnare la merce" dalla dogana di esportazione alla dogana di uscita. Effettuate le formalità di uscita, l'Ufficio doganale di uscita invia telematicamente alla dogana di esportazione il messaggio "risultati di uscita" al più tardi il giorno lavorativo successivo.

Mentre, per le esportazioni improprie/indirette, va precisato che le esportazioni cd. improprie riguardano le ipotesi di esportazioni con trasporto a cura o a nome del cessionario non residente.

Questa tipologia di esportazione si ha quando (art. 8, primo comma, lett. b), del D.P.R. n.633/1972):

- i beni vengono consegnati al cessionario non residente nel territorio italiano;
- il cessionario non residente, direttamente o tramite terzi, provvede a trasportare o far trasportare i beni fuori del territorio della U.E..

Per far sì che torni applicabile la non imponibilità IVA dovranno essere soddisfatte le seguenti condizioni:

- a. l'acquirente deve essere un operatore economico e non un consumatore finale;
- b. i beni devono essere esportati senza subire lavorazione nel territorio nazionale;
- c. l'esportazione va eseguita entro 90 giorni dalla consegna dei beni al cessionario non residente.

Ricordando che si è considerato che la disposizione richiama espressamente il "cessionario non residente", la fattura di vendita emessa dal cedente nazionale deve essere intestata solo ad un cessionario non residente può indicare il suo rappresentante fiscale ovvero riportare la partita IVA italiana del soggetto comunitario, qualora sia identificato direttamente.

Passando alle c.d. esportazioni congiunte va detto che per esportazioni congiunte si intendono quelle in cui i beni, prima di essere esportati, possono essere sottoposti, per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, montaggio o assemblaggio con altri beni. Abbiamo, quindi:

- a) Le esportazione di beni con lavorazione per conto di un committente soggetto passivo non "stabilito" in Italia.

Nei casi in cui venga eseguita una lavorazione nel territorio nazionale prima che la merce esca dalla U.E., la cessione della merce da parte del primo cedente è una cessione all'esportazione non imponibile anche se prima della materiale uscita dei beni dalla U.E. interviene un operatore terzo che effettua una lavorazione o una trasformazione del bene per conto di un committente non residente (art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972).

Avendo riguardo al fatto che la lavorazione effettuata nei confronti del soggetto passivo IVA non "stabilito" in Italia risulta fuori campo IVA, ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Per esempio: Operatore italiano A: - vende del tessuto a C, acquirente estero;

- lo consegna in Italia all'operatore B per una lavorazione. La cessione di materia prima di A a C non è imponibile se il prodotto finito (abito) è trasportato o spedito all'estero o comunque fuori del territorio doganale:

- a cura o a nome dell'operatore B che ha assunto l'obbligo della lavorazione;
- a cura del cessionario-committente C, operatore non residente.

In tal caso è necessario che venga esibita alla dogana competente:

- sia la fattura recante l'addebito al cliente estero del prezzo dei beni ceduti (materie prime o semilavorati, nell'esempio il tessuto);
- sia la fattura che reca l'addebito della lavorazione al committente estero.

Su entrambe le fatture la dogana deve apporre la propria vidimazione, che attesta l'uscita dal territorio dello Stato (C.M. 19 dicembre 1984, n. 73/400122), ma dal 1° gennaio 2010 per l'operatore B non serve alcuna prova, in quanto la prestazione (servizi) è di per sé non soggetta ai sensi dell'art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972.

b) Le esportazione con lavorazione eseguita per conto di un committente soggetto passivo "stabilito" in Italia.

La lavorazione in questo caso sarà soggetta ad IVA (art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972).

Nei casi in cui il bene sia esportato a cura del cedente può trovare applicazione il disposto dell'art. 8, primo comma, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, che considera la cessione come "cessione non imponibile all'esportazione". Al riguardo risulta necessario che la bolletta doganale di esportazione sia intestata al fornitore residente (con indicazione del prezzo di cessione dei beni risultante dalla fattura emessa nei confronti del cessionario) e che vengano esibite alla dogana competente sia la fattura recante l'addebito al cessionario del prezzo dei beni ceduti sia la fattura che reca l'addebito dei corrispettivi della lavorazione eseguita (risoluzione 10 agosto 2007, n. 223/E).

Per esempio:

Operatore italiano A: - vende del tessuto a C, acquirente estero;

- lo consegna in Italia all'operatore B per una lavorazione.

In tal caso si suppone che la lavorazione è eseguita per conto di A in quanto B intesta la fattura ad A. In tale fattispecie la lavorazione deve essere assoggettata ad imposta (art. 7-ter del D.P.R. n. 633/1972), salvo che il committente (A) non rilasci dichiarazione d'intento in qualità di esportatore abituale all'esportazione. La cessione del bene, tuttavia, rientra nel disposto dell'art.8, comma 1°, lett. a), del D.P.R. n.633/1972 che considera la cessione come "cessione all'esportazione" se il bene, dopo la lavorazione è esportato a cura del cedente (risoluzione 10 agosto 2007, n. 223/E).

3.3.1 Casi particolari di esportazioni

Con la diffusione ormai capillare dei commerci pressoché di ogni genere di beni e/o di servizi, assumono rilievo nuove fattispecie di contratti come il c.d. **consignment stock**.

Per consignment stock si intende un contratto di fornitura con effetti reali differiti, questa tipologia contrattuale prevede:

l'invio di beni (in genere si tratta di materie prime o di semilavorati utilizzati in un processo di produzione ma può anche trattarsi di prodotti finiti destinati alla rivendita) ad un acquirente, senza trasferirne la proprietà ma mettendo i beni a disposizione dell'acquirente stesso presso un suo deposito o presso un deposito di un soggetto terzo cui l'acquirente medesimo abbia accesso esclusivo;

che la merce rimanga di proprietà del cedente fino al momento dell'eventuale prelievo da parte dell'acquirente, secondo le esigenze produttive, commerciali o finanziarie di quest'ultimo; quindi, gli effetti traslativi della compravendita sono differiti al momento in cui l'acquirente preleva i beni dal deposito.

Nei casi in cui sia il cedente che il cessionario siano soggetti passivi IVA "stabiliti" in Italia non sorgono particolari problemi, in quanto solo al momento del prelievo del bene da parte dell'acquirente si verifica il passaggio di proprietà e, conseguentemente, il cedente deve ottemperare agli obblighi IVA di fatturazione, registrazione e liquidazione dell'imposta.

Se il cedente o il cessionario sono "stabiliti" ai fini IVA in due Stati diversi della U.E. ovvero il cessionario è un soggetto extracomunitario (risoluzione 5 maggio 2005, n. 58/E), si ha il seguente schema:

1. l'acquirente non residente invia un ordine di acquisto al fornitore nazionale che consegna i beni all'estero presso un deposito del soggetto acquirente o, a seconda dei casi, di un soggetto terzo con accesso esclusivo da parte dell'acquirente;
2. l'esportazione delle merci spedite risulta dall'emissione della relativa bolletta doganale corredata da una fattura pro-forma;
3. all'atto del prelievo, l'acquirente estero emette un documento attestante le merci ritirate ai fini della definizione finanziaria dell'operazione;
4. il fornitore nazionale emette una fattura, in relazione ai beni prelevati, contenente le indicazioni dell'ordine, della bolletta doganale, della fattura pro-forma e del documento rilasciato dall'acquirente al momento del prelievo, richiamando per la vendita quale titolo di "non imponibilità IVA" l'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

Affinché valga questo schema, risulta indispensabile che sia attivo tra le parti un **contratto di consignment stock**; è, quindi, opportuno che venga redatto tra le parti un accordo in forma scritta o che avvenga uno scambio di lettere commerciali attestanti tale rapporto.

Ulteriori casi particolari di esportazioni, sono rappresentati da **Call-off stock** in ambito comunitario, con effetto 1° gennaio 2020, infatti, all'interno del considerando n. 5 alla Direttiva n. 2018/1910/UE, il Call-off stock si riferisce alla situazione in cui, al momento del trasporto di beni verso un altro Stato membro, il cedente conosce già l'identità dell'acquirente al quale tali beni saranno ceduti in una fase successiva e dopo il loro arrivo nello Stato membro di destinazione.

Il nuovo art. 17-bis della Direttiva n. 2006/112/CE (introdotto ad opera della Direttiva n.2018/1910/UE) contiene la disciplina del call-off stock, prevedendo, con effetto 1° gennaio 2020, che il passaggio di proprietà dei beni deve avvenire entro il termine di 12 mesi dall'arrivo dei beni, altrimenti l'operazione intracomunitaria "per assimilazione" si considera effettuata il giorno successivo alla scadenza del predetto termine.

In base a queste nuove disposizioni, si è in presenza del regime di call-off stock qualora siano soddisfatte contemporaneamente le seguenti condizioni (par. 2 dell'art. 17-bis della Direttiva n. 2006/112/CE):

i beni oggetto dell'operazione sono spediti o trasportati da un soggetto passivo IVA in uno Stato membro (o da un terzo per suo conto) verso un altro Stato membro, in previsione del fatto che, dopo il loro arrivo, detti beni saranno ceduti ad un altro soggetto passivo il quale, in forza dell'accordo esistente tra le parti, ha il diritto di acquisirne la proprietà;

il soggetto passivo che spedisce o trasporta i beni non ha stabilito, nello Stato membro in cui i beni sono spediti, la sede della propria attività economica, né ivi dispone di una stabile organizzazione;

il cessionario è identificato ai fini IVA nello Stato membro in cui i beni sono spediti e la sua identità ed il numero di identificazione IVA sono noti al soggetto che spedisce nel momento in cui ha inizio la spedizione/trasporto dei beni;

il soggetto che spedisce/trasporta i beni registra questo trasferimento in un apposito registro e li inserisce negli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie di beni (elenchi Intrastat beni). Infatti, per effetto delle modifiche apportate all'art. 262 della Direttiva n. 006/112/CE, sempre ad opera della Direttiva n. 2018/1910/UE, vi è l'obbligo di trasmettere negli elenchi riepilogativi (i modelli Intrastat) il numero identificativo IVA dei soggetti passivi destinatari dei beni spediti/trasportati in regime di call off stock.

Ai fini della sospensione d'imposta che caratterizza la movimentazione intracomunitaria dei beni in Call-off stock assume importanza fondamentale l'istituzione, da parte sia del cedente che del cessionario, del registro di "carico e scarico", previsto dall'art. 243, par. 3 (introdotto ad opera della Direttiva n. 2018/1910/UE), della Direttiva n. 2006/112/CE, il cui contenuto informativo è regolato dal nuovo art. 54-bis (introdotto ad opera del Regolamento UE n. 2018/1912) del Regolamento UE n. 282/2011.

Esistono degli operatori economici che per scelta commerciale effettuata possono essere identificati come esportatori abituali; venendo alle cessioni agli esportatori abituali, si osserva che rientrano tra le esportazioni le cessioni di beni (diversi dai fabbricati e dalle aree fabbricabili) nonché le prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia rese a soggetti aventi la qualifica di "esportatori abituali", che si avvalgono della facoltà di acquistare (mediante rilascio di dichiarazione d'intento), anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza applicazione dell'imposta (art. 8, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972).

Con riferimento agli esportatori abituali ex art. 8, comma 1°, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, va detto che nelle fatture emesse verso questi soggetti passivi IVA, i cedenti/prestatori hanno l'obbligo di indicare gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento rilasciati dall'Agenzia delle Entrate. Ad oggi per motivi tecnici, questa indicazione va inserita nel campo facoltativo Note/Causale come da risposta alla FAQ www.agenziaentrate.gov.it;

Per la prova delle cessioni all'esportazione la giurisprudenza si è pronunciata in numerose occasioni in merito ai mezzi ritenuti idonei a comprovare l'uscita dei beni dal territorio doganale europeo, delineando un orientamento favorevole agli operatori, secondo cui l'esportazione può risultare da qualsiasi documento avente carattere di certezza e incontrovertibilità (Cass., Sez. trib., sent. 6 febbraio 2002, n. 1614); le prove possono essere considerate alternative.

Per le esportazioni dirette (eseguite mediante trasporto o spedizione dei beni fuori dal territorio della Comunità a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari degli stessi), l'art. 8, primo comma, lett. a), dispone che la prova dell'uscita delle merci risulti da: apposito documento doganale, ovvero:

vidimazione dell'Ufficio doganale su un esemplare della fattura, oppure

vidimazione dell'Ufficio doganale sulla bolla di accompagnamento o sul documento di trasporto, ovvero secondo forme e modi previsti da appositi decreti ministeriali per le

spedizioni postali; mentre per le esportazioni improprie/indirette (eseguite con trasporto o spedizione fuori del territorio comunitario entro novanta giorni dalla consegna, a cura del cessionario non residente o per suo conto) devono risultare, secondo quanto stabilito dall'art. 8, primo comma, lett. b), da vidimazione apposta da un Ufficio doganale sulla fattura.

3.4 I Regimi doganali

Con l'introduzione del nuovo codice doganale dell'unione (Regolamento U.E. 952/2013) vi è la riduzione dei regimi doganali da otto a tre.

Essi sono :1°) Immissione in libera pratica, 2°) Regimi speciali, 3°) Esportazione.

L'immissione in libera pratica e l'esportazione sono regimi definitivi cioè determinano un cambiamento della posizione doganale dei beni che da non unionali diventano unionali (immissione libera pratica), mentre in caso di esportazione da unionali diventano non unionali.

Nei regimi definitivi vi è l'assolvimento di tutte le misure attinenti alla fiscalità e alle politiche commerciali, mentre i regimi speciali non comportano l'immediata riscossione dei diritti doganali o il mutamento immediato della natura dei beni; va detto che sono merci unionali quelle ottenute interamente nel territorio dell'Unione Europea.

Quindi, per i regimi doganali di immissione in libera pratica preliminarmente occorre dire che nei rapporti tra la U.E. ed i paesi terzi per l'introduzione di merci vi è l'istituzione di una T.D.C. (una Tariffa Doganale Comune) che prevede la parificazione degli oneri gravanti alle frontiere dell'Unione Europea sulle merci importate da paesi terzi.

Con l'immissione in libera pratica si attribuisce alla merce la posizione di merce Unionale .

Questa posizione necessita della presentazione della bolla doganale, del pagamento dell'IVA e dei dazi eventualmente dovuti.

Una volta effettuato il pagamento le merci godono della stessa libertà di circolazione o di transito delle merci Unionali.

I dazi doganali di solito sono commisurati al valore della merce (inteso come prezzo di transazione).

Se l'applicazione di tale criterio non è possibile vi sono altri 5 modi alternativi da utilizzare in rigoroso ordine gerarchico, per calcolare la base imponibile su cui commisurare gli oneri doganali, nel dettaglio:

1°) IMMISSIONE IN LIBERA PRATICA (ART. 77 REG. 952/2013)

Con il regime di immissione in libera pratica la merce non comunitaria acquisisce la posizione doganale di merce comunitaria.

Questo fatto presuppone una dichiarazione di vincolo al regime resa presso la dogana d'ingresso nell'Unione Europea.

L'operazione doganale implica le seguenti attività in dogana:

- l'applicazione delle misure di politica commerciale (verifica delle licenze d'importazione, assenza di divieti, sussistenza e capienza di contingenti, ecc.);
- l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce (controlli sanitari, fitosanitari, ecc.);

L'applicazione dei dazi legalmente dovuti secondo la normativa comunitaria.

Se la merce viene destinata anche all'immissione in consumo nel territorio dello Stato con l'assolvimento della fiscalità interna, prevista dalla legislazione nazionale, si realizza l'importazione della merce. In questo caso possono presentarsi 2 casi:

Beni importati in un paese membro ed immessi in consumo nello stesso paese membro ovvero
Beni importati in un paese membro ed immessi in consumo in altro paese membro.

I beni immessi in libera pratica in uno Stato membro (es. Italia) e destinati ad essere immessi in consumo in altro Stato (es. Francia) non pagheranno l'IVA nello Stato membro di prima introduzione (che viene sospesa) ma nello Stato membro di destinazione. In questo caso non si applica il regime dell'IVA all'importazione bensì quello dell'IVA da cessione intracomunitaria.

Va detto che ai sensi dell'art. 69 "Determinazione dell'imposta" – D.P.R. 633/72, l'IVA all'importazione è commisurata, con l'applicazione delle aliquote indicate dall'art.16, al valore dei beni importati, determinato ai sensi delle disposizioni in materia doganale, aumentato dall'ammontare dei dazi doganali e da altri elementi di costo rilevanti ai fini dell'applicazione del tributo.

Il Valore doganale è il valore di transazione (o il valore determinato) aumentato dalle spese accessorie (nolo, assicurazioni, trasporto, movimentazione, imballaggio, royalties) fino all'introduzione nel primo punto di accesso alla U.E. (artt. 70-74 Reg. 952/2013);

Al valore doganale si aggiungono i **diritti doganali di confine**: si tratta di tutti quei diritti, oltre ai dazi, che la Dogana è tenuta a riscuotere in forza di legge (dazi, accise, diritti di monopolio, ogni altra imposta o sovraimposta di confine, ad esclusione dell'IVA), e allo stesso valore doganale si aggiungono le **Spese di inoltro sino al luogo di destinazione delle merci**: si tratta delle spese di trasporto, di spedizione e quelle ad esse connesse sostenute fino al primo luogo di destinazione all'interno del territorio doganale italiano.

Inoltre, con l'art. 70 "Metodo di determinazione del valore in dogana basato sul valore di transazione" – Reg. 952/2013 (CDU) 1. La base primaria per il valore in dogana delle merci è il valore di transazione, cioè il prezzo effettivamente pagato o da pagare per le merci quando sono vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione, eventualmente adeguato.

Con l'art. 74 sono previsti anche metodi secondari di determinazione del valore in dogana – Reg. 952/2013 (CDU).

2°) Quando il valore in dogana delle merci non può essere determinato a norma dell'articolo 70, si prendono in considerazione, nell'ordine, le lettere da a) a d) del paragrafo 2, fino alla prima di queste lettere che consente di determinarlo. L'ordine di applicazione delle lettere c) e d) del paragrafo 2 è invertito se il dichiarante lo richiede.

2. Il valore in dogana, ai sensi del paragrafo 1, è:

a) il valore di transazione di **merci identiche**, vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

b) il valore di transazione di **merci similari**, vendute per l'esportazione verso il territorio doganale dell'Unione ed esportate nello stesso momento o pressappoco nello stesso momento delle merci da valutare;

c) il valore basato sul prezzo unitario al quale le merci importate, o merci identiche o similari importate, sono vendute nel territorio doganale dell'Unione nel quantitativo complessivo maggiore a persone non collegate ai venditori; oppure

d) valore calcolato, eguale alla somma:

i) del costo o del valore delle materie e delle operazioni di fabbricazione o altre, utilizzate per produrre le merci importate; cioè:

ii) di un importo rappresentante gli utili e le spese generali, pari a quello che comportano generalmente le vendite di merci della stessa qualità o dello stesso tipo delle merci da valutare, realizzate da produttori del paese di esportazione per l'esportazione a destinazione dell'Unione;

iii) del costo o del valore degli elementi di cui all'articolo 71, paragrafo 1, lettera e).

3°) Se il valore in dogana non può essere determinato a norma del paragrafo 1, esso viene determinato, sulla base dei dati disponibili nel territorio doganale dell'Unione, mediante mezzi ragionevoli compatibili con i principi e con le disposizioni generali:

a) dell'accordo relativo all'applicazione dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio;

b) dell'articolo VII dell'accordo generale sulle tariffe doganali e sul commercio;

c) del presente capo.

Sempre con riferimento alle esportazioni assume rilievo la c.d. prova dell'esportazione che è l'aspetto centrale per poter emettere la fattura non imponibile. Venendo alle procedure per esportare un bene direttamente va sottolineato che:

La dichiarazione di esportazione va' presentata in via telematica tramite il sistema AES presente sul sito dell'agenzia delle dogane e monopoli. Tale sistema fa parte del sistema di controllo comunitario ECS che gestisce i controlli tra gli uffici doganali di esportazione e le dogane di uscita dal territorio unionale dei beni.

Il sistema Ecs tramite lo scambio di informazioni tra gli uffici sopra citati fornisce la prova dell'avvenuta esportazione della merce.

Venendo alle formalità di uscita delle merci quando la merce esce dal territorio unionale, se la dichiarazione di esportazione è stata presentata in via telematica, l'ufficio doganale di esportazione, dopo aver effettuato i dovuti controlli, trasmette al dichiarante il DAE

(documento di accompagnamento all'esportazione) con riportati i termini del MRN

(movement referee number).

Quest'ultimo sostituisce il modello 3 del DAU cartaceo ed ha la funzione di accompagnare la merce dalla dogana di esportazione alla dogana effettiva di uscita.

Quindi, per la prova dell'esportazione va sottolineato che per le dichiarazioni presentate telematicamente il sistema invia un messaggio telematico alla dogana di esportazione e lo registra nella base dati del sistema doganale nazionale (AIDA).

Da qui è possibile scaricare il messaggio dell'avvenuta esportazione digitando il MRN; mentre per le dichiarazioni presentate in via cartacea l'ufficio doganale di uscita constatata l'uscita materiale delle merci dal territorio della U.E., spedisce l'esemplare n°3 del DAU munito di attestazione di uscita all'esportatore.

La mancanza di tale documento impedisce sostanzialmente il regime di non imponibilità ai fini IVA.

Ancora, per la prova dell'esportazione la fattura di cessione all'esportazione presentata in dogana insieme alla dichiarazione di esportazione, sulla quale sono indicati i riferimenti del DAU emesso non costituisce necessariamente la prova che i beni siano usciti dal territorio doganale; infatti si può avere la possibilità della c.d. Regolarizzazione a posteriori.

Se una merce è uscita dal territorio unionale senza la dichiarazione di esportazione questa può essere presentata all'ufficio doganale dove risiede l'esportatore a posteriori.

L'accettazione di tale dichiarazione non comporta la non applicazione di sanzioni che, ai sensi dell'articolo 318 del TULD) vanno da €258,00 a €2.582,00.

4°) Sono previsti altri regimi doganali speciali transito ai sensi degli (artt. 226-236 reg. 952/2013; artt. 184-200, reg. delegato 2446/2015; artt. 272-321, reg. di esecuzione 2447/2015; artt. 24-53, reg. delegato transitorio 341/2015).

Il transito è un regime doganale che consente:

La libera circolazione delle merci da un paese dell'unione a un altro paese dell'unione (transito unionale);
tra i paesi della UE ed i paesi rientranti nella lista EFTA

in sospensione dei dazi doganali, delle imposte nazionali e delle misure di politica commerciale.

Nel transito unionale distinguiamo:

Transito esterno: che consente di sospendere il pagamento dei diritti doganali durante la circolazione da un punto all'altro del territorio unionale merci non unionali

Transito interno: che consente la circolazione di beni unionali da un punto all'altro del territorio dell'unione con attraversamento del bene anche in un paese extra U.E., senza che ciò modifichi la posizione doganale della merce.

Le principali condizioni per usufruire regime doganale del transito sono rappresentate dalla consegna delle merci intatte e delle informazioni sulle merci; bisogna prestare apposita garanzia sul pagamento dei diritti doganali relativi alla importazione o eventuale esportazione.

Nel documento di accompagnamento le dichiarazioni di transito con l'eventuale esportazione abbinata al transito debbono essere presentate esclusivamente in modalità telematica attraverso il sistema telematico doganale (EDI) (Electronic Data Interchange) ed il documento di accompagnamento per il transito è fornito dall'ufficio doganale di partenza solo dopo la richiesta da parte di colui che ha richiesto il transito.

5°) Altri regimi doganali speciali riguardano il Deposito Doganale (artt.237 – 249 Regolamento U.E. 952/2013) che consente l'immagazzinamento delle seguenti merci:

- a. Non unionali in attesa di essere riesportate.
- b. Unionali che, se collocate nel deposito, possono in fase di esportazione godere di benefici.

In tale contesto rilevano gli aspetti inerenti la manipolazione e la rimozione temporanea.

Le merci di cui al precedente punto a) vincolate al regime di deposito doganale possono essere oggetto di manipolazione usuale per garantirne la conservazione e l'integrità e addirittura rimosse dal regime di deposito doganale. E' consentita all'interno del deposito doganale operazioni di perfezionamento attivo previa autorizzazione dell'autorità Doganale.

Ancora abbiamo i regimi doganali speciali per il perfezionamento attivo (artt. 256 – 258 Regolamento U.E. 952/2013) che è il regime doganale economico e sospensivo che consente, senza applicazione di dazi, attraverso delle misure di politica commerciale e fiscalità interna, di sottoporre ad operazioni di perfezionamento, nel territorio dell'Unione, merci non Unionali, destinate ad essere riesportati sotto forma di prodotti trasformati.

Si considerano operazioni di perfezionamento:

Lavorazioni di merci, compreso il montaggio, l'assemblaggio, l'adattamento ad altre merci;
Trasformazioni di merci, riparazioni di merci compreso il riattamento e la messa a punto.

Esistono pure i regimi doganali speciali per l'ammissione temporanea in entrata/uscita (artt. 250 e segg Regolamento U.E. 952/2013).

Il regime di ammissione temporanea permette l'importazione temporanea di merci extracomunitarie, per utilizzi vari, in esonero totale o parziale dai diritti doganali (dazio e IVA) e senza l'applicazione di misure di politica commerciale. La merce in ammissione temporanea deve essere riesportata senza aver subito modifiche a parte il normale deprezzamento dovuto all'uso che ne è stato fatto.

Nell'ipotesi in cui la merce non venga riesportata, ma nazionalizzata, dovranno essere pagati i diritti relativi (dazio e IVA), oltre agli interessi compensatori contabilizzati dalla data di vincolo della merce al regime di ammissione temporanea.

Scopo di questo regime è quello di facilitare il traffico internazionale e la circolazione di strumenti, attrezzature e merci a fini economici e non (ad esempio mezzi di trasporto, merci utilizzate per esposizioni, fiere, convegni, merci a seguito di viaggiatori).

Per le caratteristiche e le modalità di utilizzo, il regime di ammissione temporanea viene autorizzato mediante presentazione alla dogana di arrivo della merce della dichiarazione doganale di temporanea importazione oppure di un Carnet ATA.

L'autorizzazione è subordinata alla possibilità di identificare la merce in temporanea importazione attraverso marchi, numeri di serie, matricole, fotografie.

All'atto della temporanea importazione deve essere prestata garanzia per i diritti doganali relativi alla merce in temporanea.

Questo regime è concesso:

in esonero totale nelle ipotesi rientranti nelle fattispecie indicate negli articoli da 555 a 578 del Reg. (CEE) 2454/93; cioè per le merci destinate alla vendita o a manifestazioni; mezzi di trasporto; strumenti di misura, di controllo e di verifica e altri oggetti similari; materiali destinati al conforto dei marittimi; imballaggi, stampi, matrici, cliché, disegni e progetti; pezzi di ricambio, accessori, e attrezzature normali; merci destinate ad essere utilizzate in zone di frontiera; materiali per la lotta contro le conseguenze di catastrofi; merci che devono essere sottoposte a prove; campioni (se importati in quantità ragionate, al solo fine di essere presentati o di essere oggetto di dimostrazione nel territorio doganale della Comunità); utensili e strumenti speciali; materiale di propaganda; effetti personali dei viaggiatori; merci importate per fini sportivi; materiale pedagogico e scientifico; animali; supporti di suoni, immagini o informazioni; materiale professionale; materiale medico-chirurgico e di laboratorio.
in esonero parziale per le fattispecie non rientranti in tali articoli, con il pagamento integrale dell'IVA ed in maniera parziale del dazio.

La merce in regime di ammissione temporanea può rimanere nella Comunità per un periodo massimo di 24 mesi, periodi più brevi sono previsti per alcuni tipi di merce.

In fine abbiamo i regimi doganali speciali per il perfezionamento passivo,

Si tratta di un regime doganale, non obbligatorio, previsto per agevolare l'operatore economico nella sua attività con l'estero. Le operazioni a cui vengono sottoposte le merci, possono riguardare la lavorazione, la trasformazione, ma anche la semplice riparazione, la messa a punto o la manutenzione; consente di esportare le merci senza oneri e di reintrodurre il prodotto finito (prodotto compensatore) pagando dazi e IVA (diritti doganali) esclusivamente sulla lavorazione subita nel Paese extra- U.E. La base imponibile che verrà presa in considerazione sarà ricavata dalla differenza tra il valore dei prodotti compensatori e il valore delle materie prime/semilavorati temporaneamente esportati. Con l'immissione in libera pratica dei prodotti compensatori la dogana procederà alla definizione del regime di perfezionamento passivo.

Il regime del perfezionamento passivo non è, comunque esente da alcuni aspetti negativi.

Innanzitutto c'è la possibilità che la valutazione relativa all'esportazione e alla successiva importazione venga svolta da due dogane differenti e che quindi la valutazione delle merci prima e dopo la trasformazione possa creare dei problemi per il soggetto promotore dell'operazione.

3.5 Split payment

Anche nel caso delle transazioni commerciali che vedono coinvolto il CNR, è stato esteso anche al più grande ente di ricerca italiano il sistema dello *Split Payment*, in sintesi per la tipologia di operazioni che riguardano i rapporti di fornitura con l'Ente, la modalità è tale per cui la fattura è emessa con evidenza dell'imposta europea, il cliente CNR non paga l'IVA al fornitore ma provvede direttamente a versare il tributo all'Erario a partire dal 1° gennaio 2015. Ai sensi dell'art. 17-ter dpr 633/72 adesso:

Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'articolo 31 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni, delle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, degli istituti universitari, delle aziende sanitarie locali, degli enti ospedalieri, degli enti pubblici di ricovero e cura aventi prevalente carattere scientifico, degli enti pubblici di assistenza e beneficenza e di quelli di previdenza, per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito. (Telefisco, cm 6/E/2015: anche a titolo d'acconto).

In base al sistema dell'art. 17-ter, le pubbliche amministrazioni, ancorché non rivestano la qualità di soggetto passivo dell'IVA, devono versare direttamente all'Erario, l'imposta sul valore aggiunto che è stata addebitata loro dai fornitori.

Questi ultimi, infatti, devono emettere regolarmente la fattura con le indicazioni prescritte dall'art. 21 del DPR n. 633/1972, tra cui l'evidenziazione dell'imposta, apponendo l'annotazione "scissione dei pagamenti" sulla medesima fattura.

Pertanto, questo meccanismo non trova applicazione in relazione alle operazioni assoggettate a regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie (agenzie di viaggio, regime del margine, etc.).

In dottrina si discute se anche per ricevute e scontrini fiscali è inapplicabile lo *split payment*.

Quindi, fermo restando il versamento dell'imposta addebitata in fattura secondo le regole proprie dello *split payment*, nell'ipotesi in cui le pubbliche amministrazioni ricevano una fattura indicante l'IVA in misura inferiore a quella dovuta, per gli acquisti di beni e di servizi effettuati nell'esercizio di imprese, arti o professioni, le stesse dovranno fare ricorso alla procedura di regolarizzazione di cui all'art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/97 e, quindi, l'imposta oggetto di regolarizzazione dovrà essere corrisposta con le modalità previste da tale procedura.

Va osservato che:

Il sistema dello "split payment" e quello del "reverse charge" sono fra loro alternativi.

La disciplina dello "split payment" stabilisce espressamente che tale sistema non è applicabile alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nei confronti degli enti pubblici nei casi in cui gli stessi, in qualità di soggetti IVA, devono applicare il sistema del "reverse charge" (come accade, ad esempio, nel caso di acquisizione di servizi di pulizia di edifici).

L'esonero riguarda tutte le operazioni effettuate dagli enti pubblici come soggetti passivi d'imposta cui si applica il "reverse charge" e, quindi, sia le operazioni intracomunitarie, sia le operazioni "interne" soggette all'inversione contabile con finalità antievasiva.

Ancora, il *reverse charge* prevale sullo split cioè:

Non si applica, quindi, lo "split payment", fra gli altri, agli acquisti, effettuati dagli enti pubblici soggetti IVA:

dei servizi indicati nel vigente art. 17, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, come, ad esempio, i servizi di pulizia di edifici, l'installazione di impianti all'interno di edifici, i servizi resi nel settore edile da soggetti subappaltatori, ecc.;

di beni e di servizi da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972;

dei rottami e degli scarti indicati nell'articolo 74, settimo comma, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Inoltre, il *reverse charge* prevale sullo split payment laddove si realizzano delle:

Fattispecie c.d. critica: l'ente pubblico acquista beni o servizi rientranti, in via di principio, fra quelli soggetti al "reverse charge", ma destinati in parte alla sua attività commerciale e, in parte, alla sua attività istituzionale;

esempio il servizio di pulizia di un edificio in parte utilizzato per lo svolgimento di un'attività commerciale ed in parte per lo svolgimento dell'attività istituzionale.

Con la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 14/E del 2015 e n. 15/E del 2015: in presenza di un utilizzo "promiscuo" da parte dell'ente pubblico dei beni o dei servizi acquistati, i fornitori, per individuare la modalità di applicazione del tributo, dovevano "far riferimento a criteri oggettivi. In particolare, per distinguere la quota di servizi da imputare alla gestione commerciale dell'ente, assoggettabile al meccanismo dell'inversione contabile, da quella imputabile all'attività istituzionale, occorrerà far riferimento, ad esempio, agli accordi contrattuali tra le parti, all'entità del corrispettivo pattuito, al carattere dimensionale degli edifici interessati, qualora trattasi ad es. del ricordato servizio di pulizia".

Il *reverse charge* prevale sullo split payment, ricordando che in un'ottica di semplificazione, nella circolare n. 15/E/2015 l'Agenzia ha riconosciuto che, in presenza di acquisti di beni e servizi destinati dall'ente pubblico "in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale non commerciale", l'ente "dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del "reverse charge".

Alla quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera istituzionale non commerciale tornerà applicabile il meccanismo della scissione dei pagamenti".

La non corretta fatturazione delle operazioni in parola, imputabile alla mancata o erronea comunicazione da parte dell'ente pubblico della destinazione dell'acquisto effettuato, non può comportare sanzioni a carico del fornitore, purché l'IVA sia stata assolta, anche se irregolarmente.

Passando allo *split payment* e alle operazioni escluse:

Sono escluse dallo "split payment" le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non imponibili, esenti o fuori campo IVA.

Presupposto per l'applicabilità del sistema in parola, infatti, è l'assoggettamento all'imposta dell'operazione, e la conseguente indicazione della stessa nella fattura emessa dal fornitore dell'ente pubblico.

Rimangono escluse dallo "split payment" le operazioni che sono soggette a regimi speciali in forza dei quali l'IVA dovuta all'Erario, pur essendo addebitata dal fornitore dei beni o dei servizi, viene determinata con sistemi forfettari di detrazione.

E' il caso, ad esempio, delle operazioni rientranti:

nei regimi speciali previsti per i produttori agricoli e per le attività connesse disciplinate dagli articoli 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633 del 1972;

nel regime agevolato riservato alle associazioni senza scopo di lucro e ad altre associazioni ad esse assimilate, regolato dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato l'esclusione dallo "split payment" di quelle operazioni alle quali tale sistema non può essere concretamente applicato in quanto per esse, in base alla legge, l'IVA non è distintamente evidenziata in fattura ed è assolta con regole particolari.

Considerato che per le:

operazioni soggette al regime speciale del margine, disciplinato dal decreto-legge n. 41 del 1995, applicabile alle cessioni di beni mobili usati, di beni di antiquariato, di oggetti d'arte o da collezione;

operazioni effettuate dalle agenzie di viaggi e turismo, soggette al regime speciale previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633 del 1972, in relazione alle quali l'IVA non può essere indicata in fattura separatamente dal corrispettivo.

Ulteriori ipotesi di esclusione dall'ambito applicativo dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972 sono state, poi, individuate dall'Agenzia delle Entrate per tutte quelle operazioni in relazione alle quali non deve essere emessa la fattura ai sensi dell'art. 21 del D.P.R. n. 633 del 1972, bensì diverse tipologie di certificazioni fiscali delle operazioni.

Tuttavia, secondo l'Agenzia, in presenza di operazioni per le quali l'art. 22 del D.P.R. n. 633 del 1972 non prevede l'obbligo di emettere fattura, ma tale documento sia emesso, su richiesta dell'ente pubblico acquirente del bene o del servizio, in luogo dello scontrino o della ricevuta fiscale, l'IVA si applica con il sistema dello "split payment".

La stessa Agenzia ha anche ritenuto escluse le operazioni certificate mediante la fattura semplificata di cui all'art. 21-bis del D.P.R. n. 633.

In base a tale norma, invero, nelle fatture di ammontare complessivo non superiore a 100 euro il corrispettivo deve essere indicato cumulativamente con l'ammontare della relativa imposta.

Il secondo comma dell'articolo 17-ter stabilisce che "le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per le prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito". Nel caso di specie la validità dello split payment va valutata caso per caso cioè quantunque la norma sembri letteralmente escludere dal particolare sistema di pagamento dell'IVA solo i compensi soggetti a ritenuta a titolo definitivo, l'Agenzia delle Entrate, preso atto della non univoca formulazione della disposizione, ha chiarito che devono comunque intendersi esclusi dallo

“split payment” i compensi assoggettati dagli enti pubblici a ritenuta a titolo di acconto: di conseguenza sono escluse dallo “split payment” anche le prestazioni di servizi rese agli enti pubblici dai professionisti. (c.d. a Partita IVA).

La stessa Agenzia ha peraltro precisato che l’esclusione dallo “split payment” non riguarda le fattispecie in cui la ritenuta non è operata dall’ente pubblico acquirente o committente, ma da un soggetto terzo, come accade, ad esempio, nel caso della ritenuta operata dalla banca sui compensi per i servizi finalizzati al risparmio energetico prestati ad un ente pubblico; tali servizi, quindi, rientrano nell’ambito applicativo dello “split payment”.

Si ricorda che tale regime si applica fino al termine di scadenza della deroga rilasciata dal Consiglio dell’Unione Europea ai sensi dell’articolo 395 della Direttiva 2006/112/CE. Con decisione di esecuzione del Consiglio della U.E. n° 2017/784 del 20 luglio 2020 l’applicazione della disciplina dello *Split Payment* è stata confermata fino al 30 giugno 2023.

Annualmente il Dipartimento di Economia e Finanze provvede ad aggiornare gli elenchi dei soggetti rientranti nella scissione dei pagamenti.

A tal proposito viene fornito l’indirizzo del link aggiornato al 1° gennaio 2021 tramite il quale si potranno ricercare le fondazioni, gli enti pubblici e le società presenti, soggette al meccanismo della scissione dei pagamenti, tramite il codice fiscale / partita IVA. ([http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/;](http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/)).

Capitolo IV

La soggettività passiva del CNR, riflessioni sull'attività commerciale e sulla concorrenza nel mercato della ricerca da parte del CNR

4.1 Il concetto di attività economica ai fini IVA secondo la normativa europea, il ruolo sul “mercato della ricerca” per la libera concorrenza.

Abbiamo visto che il presupposto dell'IVA si realizza, secondo la normativa italiana, ex art.4 D.P.R. 633/1972 e art.9 Direttiva europea 2006/112, quando l'operazione è effettuata nell'esercizio dell'impresa, arte o professione o, come indica genericamente la norma europea, è resa nell'ambito dello svolgimento di un'attività economica. E' evidente che la definizione offerta dal legislatore italiano è diversa e maggiormente circoscritta rispetto a quella proposta dal legislatore europeo. In particolare, per il legislatore europeo, l'attività economica rilevante ai fini IVA è volta alla cessione di beni o alla prestazione di servizi o allo sfruttamento di beni con il fine di ottenere introiti aventi caratteri di abitualità. Ricordando che ai sensi dell'art.9 della Direttiva del 28 novembre 2006, n° 2006/112/CE “*si considera soggetto passivo chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*”.

Va sottolineato che l'economicità dell'attività è necessaria ma non è sufficiente di per sé ai fini dell'integrazione del presupposto soggettivo dell'IVA, in quanto requisito imprescindibile è che l'attività economica sia rivolta al mercato e ciò in quanto il tributo mira a salvaguardare il libero mercato e ad eliminare effetti distorsivi sulla concorrenza. Considerando, altresì, che la Corte di Giustizia, in tema di attività illecite, ha più volte precisato che queste attività illecite rilevano ai fini IVA a condizioni che sussiste un mercato di riferimento e, quindi, una possibile concorrenza. Infatti, nella prospettiva del giudice europeo, l'IVA è un tributo che evita disparità di trattamento tra operatori economici nell'ambito di un determinato settore di mercato.

Quindi, affinché un'attività economica sia rilevante ai fini IVA non basta accertare che sussista una potenziale o reale domanda o offerta di determinati beni o servizi, ma occorre soprattutto verificare se l'operatore economico operi in un libero mercato, almeno potenzialmente, com'è il caso del CNR, in concorrenza con altri operatori della ricerca, Università altri Enti di Ricerca privati o pubblici,

In questo senso appare determinante, nella prospettiva dell'Unione Europea, garantire la libera concorrenza ed evitare qualsiasi effetto distorsivo sul mercato dato che lo scopo dell'armonizzazione dei diversi sistemi nazionali d'imposta sul volume d'affari è “*un'uniforme applicazione del tributo sugli scambi di beni e servizi effettuati nella Comunità europea come se questa fosse un grande mercato nazionale*” considerazione che non può non riguardare il più grande Ente di ricerca italiano.

Pertanto, risulta confermata la particolare ampiezza della nozione di attività economica rilevante ai fini IVA nonché le peculiari caratteristiche del requisito di economicità che deve essere considerato ai fini di questo particolare tributo. Occorre verificare se le stesse conclusioni valgono anche in reazione all'attività economica svolta dalla particolare categoria di soggetti passivi del tributo e cioè gli enti pubblici/CNR.

Per cui un focus va posto, come nel nostro caso sull'attività economica degli enti pubblici e quindi del CNR. Operando un confronto tra la normativa nazionale, art.4 del D.P.R. n°633/1972 e normativa europea artt. 9 e 13 della Direttiva 2006/112, si desume che la prima è volta principalmente stabilire,

attraverso delle presunzioni assolute, quali attività presentino *ipso iure* il requisito di economicità, per distinguerle da quelle che non rilevano ai fini IVA in quanto appunto ritenute “non commerciali” quindi istituzionali. Per contro, la normativa europea, da un lato offre una nozione quanto mai ampia di attività “economica”, richiedendo genericamente che la stessa sia idonea a produrre “introiti” di una certa stabilità e consistenza. Dall’altro lato, presuppone che la verifica dell’economicità sia condizione necessaria ma *ex se* non sufficiente ai fini dell’integrazione del presupposto soggettivo in quanto l’attività economica rilevante è solo quella che si colloca nell’ambito di un mercato ed in relazione alla quale è possibile individuare una concorrenza.

Inoltre, rispetto alla nozione di attività economica rilevante ai fini IVA ricavabile dal quadro normativo e giurisprudenziale dell’Unione Europea, il legislatore italiano ha preferito ricorrere a definizioni di diritto interno analoghe a quelle che, nell’ambito delle imposte sui redditi, individuano i soggetti che producono reddito d’impresa e di lavoro autonomo, e così ad esempio, l’art.4 del D.P.R. n.633 del 26 ottobre 1972 fornisce criteri diversificati in base alla natura del soggetto, per individuare le operazioni compiute nell’esercizio dell’impresa. Infatti, al secondo comma punto 1) dell’art.4 è prevista una presunzione assoluta di commercialità per i soggetti che assumono una determinata veste giuridica. Inoltre, la normativa nazionale considera, in ogni caso, effettuata nell’esercizio dell’impresa le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese, oltre che da società commerciali, anche “*da altri enti pubblici e privati compresi i consorzi e le associazioni (.....)*” ex art.4, comma 2°, n.2 D.P.R. n.633/1972.

Ancora, il quinto comma dispone quali sono le attività che sono considerate “*in ogni caso commerciali, anche esercitate da enti pubblici*” e quali attività non sono considerate commerciali “*anche in deroga al secondo comma*”.

Per gli enti pubblici la norma nazionale era: a) scarna relativamente alla soggettività passiva di questi enti in quanto lo status giuridico di “ente pubblico” non rilevava autonomamente per l’individuazione della soggettività passiva ai fini IVA, b) rivolta principalmente a stabilire, tramite delle presunzioni assolute, quali attività presentassero *ipso iure* il requisito di commercialità, per distinguerle da quelle che non rilevavano ai fini IVA in quanto appunto ritenute “non commerciali”. La norma domestica doveva per tanto essere coordinata con le previsioni contenute nell’art.13 della Direttiva del 20016/112CE, in quanto la disposizione europea stabilisce che:

In via di principio ed in deroga alla disciplina ordinaria, l’attività economica degli enti pubblici non rileva ai fini IVA se svolta in veste di pubblica autorità. In tale prospettiva è infatti previsto che “*gli Stati, le regioni le provincie, i comuni o gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività o le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità. Anche quando, in relazione a tali attività o operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni*”;

La circostanza che l’attività sia svolta dall’ente pubblico in regime di diritto pubblico è condizione necessaria ma non sufficiente ad escludere la soggettività passiva IVA, quando questa attività sia in grado di alterare il libero mercato in quanto è disposto che “*tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività o operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza*”;

Infine, la soggettività passiva ai fini IVA dell’ente pubblico può essere esclusa anche in relazione allo svolgimento di un’attività economica quando la stessa sia trascurabile perché è previsto che “*in ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell’allegato I quando esse non sono trascurabili*”.

Posto che la normativa nazionale avrebbe dovuto limitarsi a rappresentare una semplice attuazione ed integrazione della disciplina europea, non è mancato in passato chi ha espresso dubbi sulla relativa conformità; c’è chi ha giustamente sottolineato che il rapporto tra la

normativa nazionale e la normativa europea può essere ricostruito in chiave sia di “integrazione” del diritto interno rispetto alla direttiva, che di conflitto ed incompatibilità, ma, in ogni caso, troverebbe sempre diretta applicazione la norma europea con eventuale disapplicazione di quella incompatibile (Falsitta – Centore).

La questione non si può ritenere definitivamente risolta con l’intervento del legislatore del 2012 (D.L. 179/2012 convertito dalla legge n°221/2012), con il quale è stato integrato il 5° comma dell’art. 4, D.P.R.633/1972, che attualmente precisa che non siano considerate commerciali “*le operazioni effettuate dallo Stato, dalle regioni, dalle provincie e dai comuni o dagli altri enti di diritto pubblico nell’ambito di attività di pubblica autorità*”.

Pertanto è al diritto italiano che occorre fare riferimento per individuare le attività svolte in veste di pubblica autorità, ovvero la norma nazionale, contrariamente a quella europea, non riconosce alcuna rilevanza agli effetti potenzialmente anticoncorrenziali dell’attività. Questo fatto è ancora più grave, poiché, ai fini dell’esclusione della soggettività dell’ente pubblico, l’art.13 della direttiva assegna un ruolo centrale alla possibile distorsione della concorrenza.

Ancora, la lettura integrale dell’attuale 5° comma dell’art.4, D.P.R. n° 633/1972 si presta ad ulteriori equivoci e fraintendimenti derivanti dalla sua infelice formulazione dato che, mentre la normativa europea esige per le attività dell’allegato I la verifica della trascurabilità della attività, la norma nazionale invece sembra escluderne in ogni caso la rilevanza, ponendo una sorta di presunzione assoluta di non economicità delle attività svolte in veste di autorità pubblica. Quindi, si ha la netta sensazione che, il legislatore italiano per esigenze di semplificazione, preferisca ricorrere a criteri di individuazione predeterminati ed astratti che fanno perno sulla qualifica istituzionale del soggetto che pone in essere l’attività e che, purtroppo, tradiscono la *ratio* della disciplina europea, rivolta al contrario a riconoscere la soggettività passiva IVA solo a coloro che, a seguito di una verifica casistica e da svolgere in concreto, esercitano un’attività economica rilevante sul mercato concorrenziale, così come la concorrenza esercitata dal CNR nel “mercato della ricerca”. Resta chiaro che l’IVA rappresenta il tributo europeo per eccellenza e questo non solo perché è disciplinato a livello europeo tramite una serie di Direttive e Regolamenti emanati fin dal lontano 1967, ma anche perché la sua uniforme applicazione in tutti gli Stati membri dell’Unione Europea è garantito dalla Corte di Giustizia, unico giudice competente a fornire in via pregiudiziale la corretta interpretazione delle norme. Quindi, sebbene l’IVA sia stata istituita in Italia con il D.P.R. n.633/1972, la normativa interna è (o meglio dovrebbe essere) semplicemente attuativa ed integrativa della disciplina sostanziale posta a livello europeo e cioè, *in primis*, dall’insieme delle disposizioni contenute nel trattato istitutivo dell’Unione Europea e delle Direttive e Regolamenti succedutesi nel tempo, secondo l’uniforme interpretazione della Corte di Giustizia. Corollario della natura europea del tributo è la necessaria disapplicazione della norma interna che non recepisca correttamente la disciplina posta a livello europeo. Infatti, è noto che le Direttive emanate in materia vincolano il legislatore nazionale, e, quando si presentino sufficientemente precise e dettagliate, si rendono immediatamente efficaci nell’ordinamento interno, imponendo la disapplicazione della norma nazionale che con esse si ponga eventualmente in contrasto. Dal quadro normativo di riferimento emergono con chiarezza le peculiarità della disciplina impositiva riguardante gli enti pubblici al punto che per essi occorre distintamente verificare: a) in base a quali criteri l’attività possa ritenersi economica; b) la rilevanza del limite costituito dallo svolgimento dell’attività in veste di pubblica autorità c) gli effetti che lo svolgimento dell’attività economica produce sul mercato. Così gli interventi della giurisprudenza europea sembrano militare nella prospettiva in base alla quale non è lo svolgimento di determinate attività né tanto meno la modalità di svolgimento (in regime privatistico o pubblicistico) dell’attività isolatamente considerata ad implicare il riconoscimento della soggettività passiva ai fini IVA dell’ente pubblico, in quanto si devono accertare una serie di ulteriori circostanze ed in particolare se per la concreta attività svolta esista o no un mercato di riferimento, se l’ente operi in veste di pubblica autorità, che

tipo di conseguenze, in concreto e caso per caso, lo svolgimento della predetta attività può provocare sul mercato in termini di alterazione della libera concorrenza.

4.2 I criteri per verificare l'economicità dell'attività economica svolta dagli Enti pubblici

Venendo ai criteri utilizzati per la verifica dell'economicità dell'attività svolta dall'ente pubblico, la Corte di Giustizia ha in più circostanze chiarito, che il relazione agli enti pubblici, occorre sempre dapprima verificare la sussistenza dello svolgimento di una attività economica ai sensi dell'articolo 9 della Direttiva del 2006 e, in caso affermativo, accertare se ricorrono le condizioni di applicabilità della disciplina speciale contenuta nel successivo art. 13; (es. la Corte di Giustizia U.E., 29 ottobre 2009, causa C-246/08); dove i suoi giudici hanno precisato che in assenza del carattere economico dell'attività svolta dall'ente pubblico, non è possibile verificare la rilevanza dell'attività, ai sensi dell'art. 13 della Direttiva del 2006, e, quindi, accertare se la stessa è resa in veste di pubblica autorità e/o produca distorsioni della concorrenza di una certa rilevanza. Una prima rilevante peculiarità riguarda i criteri utilizzati per verificare l'economicità dell'attività dell'ente pubblico. Sotto questo profilo, occorre sottolineare che l'individuazione del carattere dell' "economicità" dell'attività svolta dagli enti pubblici non è agevole neppure nell'ambito delle imposte sui redditi, ma in quella sede il problema è risolto a monte, grazie ad una specifica disposizione normativa e cioè all'art.74 del TUIR che nega la soggettività passiva degli enti pubblici. La Corte di Giustizia è ricorsa, in alcune circostanze, proprio ai criteri del lucro oggettivo per escludere il carattere economico dell'attività svolta dagli enti pubblici. Infatti, dall'analisi della giurisprudenza europea è possibile argomentare che, in alcuni casi, la natura, i criteri di determinazione e la stessa misura dell'introito rappresentano strumenti idonei ad individuare il carattere economico dell'attività concretamente posta in essere e, pertanto, incidono sull'individuazione del requisito di economicità. Quindi, va prestata molta attenzione alle attività economiche esercitate dall'ente pubblico e alla verifica degli effetti che la stessa attività economica produce sul mercato; per cui il riconoscimento economico dell'attività svolta dall'ente pubblico è necessario ma non sufficiente ai fini della integrazione del requisito soggettivo in ambito IVA. Una volta qualificata l'attività come economica ai sensi dell'art.9 occorre verificare la ricorrenza o meno delle condizioni previste dal successivo art. 13. Infatti, emerge, che la soggettività IVA dell'ente pubblico deve essere esclusa allorché l'attività in concreto svolta sia considerata non economica in base alla regola generale dall'art.9 della Direttiva; mentre, l'ente pubblico deve essere considerato soggetto passivo IVA allorché svolga attività economica secondo moduli organizzativi/operativi propri degli operatori privati. Poiché il CNR opera in un pieno mercato concorrenziale con altri "operatori della ricerca" dediti alla ricerca sperimentale o industriale sia pubblici che privati, possiamo ritenere che l'art. 13 della direttiva 2006/112 va tenuto nella debita considerazione. Quindi, la *ratio* della norma, in un'eccezione lata, deve essere indagata avendo presente ancora una volta che l'IVA risponde a criteri di generalità e neutralità fiscale e deve garantire la più piena salvaguardia del libero mercato, evitando l'alterazione della concorrenza fra gli operatori economici, seppur nel "mercato della ricerca". Vale a dire che la logica del tributo è quella di garantire la tassazione in relazione a tutti gli scambi intermedi; evitando salti di imposta e coinvolgere nel prelievo tutti i soggetti e le operazioni che si inseriscono nella dinamica del mercato. In questa ottica, la normativa europea ex art.13 della Direttiva 2006/112, vieta dal legislatore nazionale di eludere la disciplina IVA tramite *"l'attribuzione da parte del legislatore del regime pubblicistico ad un'attività che potrebbe essere esercitata, per sua natura, in un normale regime privatistico (come emerge dal fatto che il parametro di riferimento è distorsivo della concorrenza)"* in quanto ciò porterebbe ad una indebita sottrazione della stessa dalla sfera applicativa del tributo ed alla conseguente alterazione della concorrenza fra operatori economici nel mercato della ricerca nel caso di specie.

E' possibile confermare che nella dinamica del tributo in esame lo svolgimento dell'attività economica è una condizione necessaria ma non sufficiente ai fini dell'integrazione del requisito soggettivo perché la soggettività passiva dell'ente pubblico è riconosciuta in ragione di un complesso di fattori volti alla verifica dell'incidenza dell'attività sul mercato; in tal senso occorre ulteriormente precisare che la suddetta verifica deve considerare anche gli effetti anticoncorrenziali meramente potenziali.

La Corte di Giustizia, infatti, ha affermato che "le distorsioni di concorrenza di una certa importanza che sarebbero provate dal non assoggettamento degli enti di diritto pubblico operanti in quanto autorità pubbliche devono essere valutate con riferimento all'attività in questione, in quanto tale, senza che tale valutazione abbia per oggetto un mercato locale in particolare" in altri termini occorre prendere in considerazione "non soltanto la concorrenza attuale, ma anche la concorrenza potenziale, purché la possibilità per un operatore privato di entrare sul mercato rilevante sia effettiva, e non meramente ipotetica".

Inoltre, la qualificazione e/o quantificazione degli introiti se, da un lato, rileva quale criterio idoneo per verificare l'economicità dell'attività resa dall'ente pubblico ai sensi dell'art.9 della Direttiva del 2006 e, quindi, incide sul profilo soggettivo dimostrando l'eventuale assenza di economicità laddove sia sistematicamente insufficiente a remunerare l'attività svolta, dall'altro lato, non assume autonoma e decisiva rilevanza ai fini dell'applicabilità del successivo art. 13 della Direttiva 2006/112.

Per tanto va sottolineata che la Direttiva U.E. n°2006/112 è una disciplina che, per il suo carattere internazionale e sincretico, deve necessariamente rimanere vaga, per consentire una applicabilità tendenzialmente uniforme in ordinamenti giuridici talvolta molto differenti.

Si aggiunga che secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, qualora un ente non commerciale ponga in essere una "attività economica rilevante", come disciplinata dalla normativa comunitaria, deve riconoscersi la sua soggettività passiva ai fini dell'IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che "nell'ipotesi in cui l'ente (non commerciale) effettui un'attività non riconducibile tra quelle dell'art. 2195 del codice civile, al fine di accertare il carattere commerciale dell'attività posta in essere, è necessario verificare la sussistenza di un'organizzazione in forma di impresa, in quanto "sotto il profilo soggettivo, l'art. 4, quarto comma, del citato D.P.R. n. 633del 1972 dispone che per gli enti che non hanno oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale si considerano effettuate nell'esercizio di imprese le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali. Per esercizio di attività commerciali s'intende quanto sancito nell'art. 4, primo comma, del D.P.R. n. 633del 1972.

Si deve ricordare che la nozione di "attività commerciale" di cui al comma quarto dell'art. 4 del D.P.R.633/72 corrisponderebbe, in questa ricostruzione, a quella disciplinata dal comma primo del medesimo articolo, e pertanto un ente non commerciale assume la qualifica di soggetto passivo agli effetti dell'IVA se pone in essere un'attività commerciale, ai sensi dell'art. 4, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, in quanto rientrante nella definizione di "attività economica" desumibile dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea. Quindi, qualunque prestazione di servizi, anche di ricerca svolta in presenza di una organizzazione d'impresa, è da considerarsi "commerciale", ai sensi dell'art. 4, comma primo, del D.P.R.633/72, se ed in quanto caratterizzata in particolare dai connotati della professionalità, organizzazione, sistematicità e abitudine, come nel caso del CNR, anche se diversa da quelle di cui all'art. 2195 c.c..

L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate tende a svuotare di significato l'art. 4, comma quarto, del D.P.R. 633/72, escludendo la soggettività passiva unicamente per le attività degli enti non commerciali che non pongano in essere, in nessun modo, attività riconducibili alla nozione di "attività economica" delineata in ambito europeo. In questo modo, l'unica differenza sussistente tra gli enti commerciali e gli enti non commerciali sarebbe riconducibile alla circostanza che i secondi assumerebbero la soggettività passiva ai fini IVA solamente qualora pongano in essere una qualsiasi attività economica.

Vanno richiamate le norme comunitarie in tema di soggettività passiva, facendo riferimento all'orientamento della Corte di Giustizia, si è già visto in precedenza che l'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE individua i soggetti passivi dell'IVA in modo assai chiaro: "si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività. Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità."

Si evince dalla lettura della disposizione comunitaria che la soggettività passiva i fini dell'imposta sul valore aggiunto, nella Direttiva 2006/112/CE, consegue al compimento di una "attività economica".

Si tratta di una nozione molto vaga, che può essere interpretata esclusivamente avendo riguardo alla giurisprudenza della Corte di Giustizia. I giudici comunitari hanno sempre evidenziato che la soggettività passiva del tributo dipende unicamente dallo svolgimento di una attività economica attuata in modo indipendente e con carattere di stabilità, e la sussistenza di questo requisito deve essere valutata in modo oggettivo, a prescindere dalla forma giuridica assunta dal soggetto e dallo scopo perseguito.

Il requisito fondamentale consiste nella circostanza che dall'esercizio abituale dell'attività di ricerca si possono ottenere e si ottengano introiti stabili, il fatto che un bene o un servizio si presti ad uno sfruttamento esclusivamente economico basta, di regola, per far ammettere che l'Ente lo utilizza per esercitare attività economiche e, quindi, per realizzare introiti aventi un certo carattere di stabilità.

La stessa Corte ha avuto modo di rilevare che il sistema normativo comunitario "determina una sfera d'applicazione molto vasta per l'imposta sul valore aggiunto, in quanto vi sono incluse tutte le attività di produttore, di commerciante o di prestatore di servizi" e che "le attività economiche di cui all'art. 9 della Direttiva 2006/112, possono consistere in vari atti consecutivi e che gli atti preparatori, come il procurarsi i mezzi per esercitare siffatte attività e, pertanto, devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche".

L'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE prende in considerazione pertanto una serie di attività, e quindi di soggetti, assai più ampia ed indifferenziata rispetto alla normativa italiana.

Questa disposizione infatti non prevede alcuna differenziazione tra soggetti passivi né distingue tra enti commerciali e non commerciali. Nella disposizione comunitaria non è rinvenibile alcun richiamo all'impresa né all'attività imprenditoriale come delineata nella disciplina nazionale.

Tuttavia, va ricordata sempre la distinzione contenuta nel titolo III della Direttiva, destinato all'individuazione dei soggetti passivi, è quella espressa nell'art.13, ove sono disciplinati gli enti di diritto pubblico.

Solo con riferimento a questi enti di diritto pubblico l'art. 13 impone all'interprete di considerare gli enti quali soggetti passivi, qualora il mancato riconoscimento di tale qualifica possa determinare una distorsione della concorrenza. Pertanto, l'intento di evitare effetti anticoncorrenziali non può essere utilmente richiamato come unico elemento significativo ai fini della corretta interpretazione della normativa relativa specificamente agli enti non commerciali, né possono essere utilizzati, ai fini dell'IVA, concetti enucleati dalla disciplina della concorrenza, anche se la tutela della concorrenza costituisce indubbiamente una finalità propria del diritto dell'Unione Europea che deve essere tenuta presente nell'interpretazione della normativa in materia di imposta sul valore aggiunto. Va aggiunto che l'utilizzo della Direttiva, da parte del legislatore comunitario, in luogo del più cogente ed immediatamente applicabile strumento legislativo del Regolamento, lascia ampia libertà agli stati membri di disciplinare le fattispecie, imponendo esclusivamente il raggiungimento del risultato finale. Si ritiene che se l'Unione Europea non ha avvertito l'esigenza di disciplinare, in modo puntuale ed identico in ogni parte del territorio comunitario, tutti gli elementi dell'imposta; gli stati

hanno mantenuto un margine di discrezionalità nell'attuazione del precetto comunitario, al fine di adattarlo all'ordinamento interno di ogni paese membro.

Si porrebbe tuttavia la problematica dell'eventuale prevalenza della disciplina comunitaria sulla normativa nazionale. Infatti, sia la Corte di Giustizia che la Corte Costituzionale hanno più volte precisato che le disposizioni comunitarie, "qualora siano direttamente applicabili", hanno l'effetto, nei loro rapporti col diritto interno degli stati membri, non solo di rendere "ipso jure" inapplicabile, per il fatto stesso della loro entrata in vigore, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale preesistente, ma anche - in quanto dette disposizioni e detti atti fanno parte integrante, con rango superiore rispetto alle norme interne, dell'ordinamento giuridico vigente nel territorio dei singoli stati membri - di impedire la valida formazione di nuovi atti legislativi nazionali, nella misura in cui questi fossero incompatibili con norme comunitarie".

Inoltre, la disciplina dell'IVA, investendo un tributo armonizzato, dovrebbe necessariamente essere interpretata in modo da garantire l'applicazione ad un novero di operazioni e soggetti il più possibile omogeneo in tutto il territorio comunitario, pena la possibile lesione della concorrenza che, come detto, costituisce un principio cardine del diritto dell'Unione Europea; a maggior ragione in un sistema strategico quale è quello della ricerca scientifica. Possiamo affermare che non può ovviamente negarsi che una simile interpretazione comporta, inevitabilmente, una distonia tra la normativa comunitaria e quella nazionale. L'area dei soggetti passivi del tributo risulta più ristretta secondo la normativa nazionale rispetto alla previsione contenuta nella Direttiva n. 2006/112. Tuttavia, come riconosciuto dalla stessa Corte di Giustizia, quantunque le due discipline non appaiano totalmente omogenee, la Direttiva impone agli stati membri il raggiungimento di un risultato, lasciando alle singole legislazioni nazionali la libertà di scelta con riferimento alle concrete modalità di trasposizione delle disposizioni comunitarie.

Concludendo, la problematica della soggettività passiva degli enti pubblici non commerciali, con riferimento alle prestazioni di servizi svolte da questi enti e strettamente connesse alle finalità istituzionali, non può che essere risolta interpretando, in modo rigoroso, il quarto comma dell'art. 4 del D.P.R. 633/72. Non c'è dubbio quindi che il Consiglio Nazionale delle Ricerche debba essere considerato un soggetto passivo IVA "pleno jure", non fosse altro per la sua grande capacità concorrenziale nel sistema della ricerca, di attrarre finanziamenti europei grazie alla sua organizzazione, quantunque questa conclamata soggettività passiva comporti un forte appesantimento delle attività amministrative contabili, nonché un indubbio costo diretto e indiretto del tributo in oggetto, laddove finisca per non essere detraibile se pur in limitate circostanze, come la rendicontazione di alcuni progetti di ricerca.

BIBLIOGRAFIA e SITIGRAFIA	
Autore/Riferimenti	Titolo/Oggetto
Marco Cedro	“La soggettività passiva degli enti non commerciali ai fini dell’IVA” Rassegna Tributaria, 2/2016.
Barbara Denora	“ <i>Spunti sulla nozione di attività economica degli enti pubblici in ambito IVA</i> ” in AA.VV. Corrispettività, onerosità e gratuità: Profili Tributari a cura di Valerio Ficari e Valeria Mastroiacovo, Torino, Ed. G. Giappichelli, 2014.
Francesco Terrusi	“ <i>Manuale di diritto Tributario</i> ” Nel Diritto Editore, VI Edizione 2020
Paolo Collacchi.	“Imposta sul Valore Aggiunto: Territorialità IVA, Acquisti e Cessioni Intracomunitari di Beni, E-Commerce- Le nuove regole in vigore dal 1° luglio 2021 Ue e fuori EU, Split Payment” Corso formativo per i dipendenti del CNR edizione 2021 WEBINAR 2021. Ufficio Ragioneria ed Affari Fiscali del CNR.
Paolo Collacchi e Daniela Gregori	“L’imposta sul valore aggiunto:la normativa; Le novità normative in materia di IVA; L’IVA nella gestione amministrativa dell’ attività di ricerca; L’IVA per l’Editoria; Le operazioni triangolari comunitari; la fiscalità internazionale” Corso formativo per dipendenti del CNR edizione 17 e 18 marzo 2016. Ufficio Programmazione Finanziaria e Controllo CNR.
Roberto Tatarelli	“ <i>La fattura elettronica</i> ” Corso formativo per i dipendenti del CNR edizione 28 maggio 2014. Ufficio Programmazione Finanziaria e Controllo del CNR.
Circolare CNR n°17 del 06/08/2009	“Esigibilità dell’IVA al momento dell’effettiva riscossione del corrispettivo art.7 del D.L.29 novembre 2008 n.185,convertito dalla L.28 gennaio 2009 n.°2”
Circolare CNR n°7 del 08/03/2010	“Nuove disposizioni in materia IVA (D.Lgs n°18 dell’11 febbraio 2010)”.
Circolare Agenzia delle Entrate N. 58/E del 31/12/2009	“Disciplina IVA del luogo di prestazione de Servizi -Direttiva 2008/8 CE del Consiglio del 12 Febbraio 2008”.
Circolare CNR n°2 del 05/01/2011	“Novità in materia di IVA – D.Lgs n°18/2010”.
Circolare CNR n°16 del 17/04/2012	“Novità in materia di IVA – Legge n.217/2011, art.8”.
Circolare CNR n°1/2013 del 10/12/2012	Novità in materia di IVA – Legge n.217/2011, Regime di IVA per Cassa D.L.n°83/2012, art. 32 bis ”.
Circolare CNR n°7 del 14/02/2013	“Novità in materia di IVA – art.1 comma 362 Legge 228/2012 e D.L.216/2012 ”.
Circolare CNR n°14 del 15/07/2014	“Registro delle fatture emesse.art.4 D.L66/2014
Circolare CNR n° 10 del 10/03/2015	“Split Payment-Scissione dei Pagamenti”.
Circolare CNR n°23 del 16/10/2015	“Gestione della Fattura elettronica”.
Circolare CNR n°15 del 19/07/2017	“Split Payment-Scissione dei Pagamenti”.
Circolare CNR n°1 del 05/01/2018	“Split Payment-Scissione dei Pagamenti

	Estensione ambito soggettivo ai sensi dell'art.3 comma 2 del D.L.148/2017".
Circolare CNR n°17 del 26/07/2018	"D.L. 12 luglio 2018, n.87- Disposizioni urgenti per la Dignità dei lavoratori e delle imprese Modifiche al Regime dello Split Payment".
Circolare CNR n°33 del 21/12/2018	"Fatturazione elettronica-Novità decorrenti dal 1 gennaio 2019".
Circolare CNR n°7 del 06/04/2020	"Novità fiscali in materia di DURC e IVA".
Circolare CNR n°26 del 29/10/2020	"Gruppi IVA- Implementazione Anagrafica nel programma di contabilità SIGLA".
Circolare CNR n°27 del 11/11/2020	"Decreto Ministeriale n.132/2020 fatture Elettroniche ricevute dalla pubblica amministrazione".
Circolare CNR n°34 del 30/12/2020	"Novità IVA 2021".
https://www.cnr.it ; https://www.urp.cnr.it/documenti.php	