

SEMINARIO SPECIALISTICO

WEBINAR ANCOT, 5 maggio 2020

**L'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO
NELLE OPERAZIONI TRANSFRONTALIERE**

**Operazioni transnazionali.
Luogo e regole di tassazione:
dai principi comunitari alle norme nazionali**

Docente: **Giovanni ACCARDO**

IL PRESUPPOSTO TERRITORIALE DELL'IMPOSTA

Direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006

Titolo I – Oggetto e ambito di applicazione

(...)

Titolo II – Ambito d'applicazione territoriale

(...)

Titolo III – Soggetti passivi

(...)

Titolo IV – Operazioni imponibili

(...)

Titolo V – Luogo delle operazioni imponibili

CAPO 1

Luogo delle cessioni di beni

Sezione 1 - Cessioni di beni senza trasporto

Articolo 31

Si considera come luogo della cessione, se il bene non viene spedito o trasportato, il luogo dove il bene si trova al momento della cessione.

Sezione 2 - Cessioni di beni con trasporto

Articolo 32

Si considera come luogo della cessione, se il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

Sezione 3 (...) - Sezione 4 (...)

(...)

CAPO 2

Luogo degli acquisti intracomunitari di beni

(...)

CAPO 3

Luogo delle prestazioni di servizi

Sezione 1 - Definizioni

Articolo 43

Ai fini dell'applicazione delle regole relative al luogo delle prestazioni di servizi: 1) il soggetto passivo che esercita parimenti attività o effettua operazioni non considerate cessioni di beni né prestazioni di servizi imponibili ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, è considerato soggetto passivo riguardo a tutte le prestazioni che gli sono rese; 2) la persona giuridica che non è soggetto passivo e che è identificata ai fini dell'IVA è considerata soggetto passivo.

Sezione 2 - Disposizioni generali

Articolo 44

Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica¹. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione² del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle

¹ **Consiglio UE. Regolamento di esecuzione 15 marzo 2011 n. 282. Articolo 10. 1.** Ai fini dell'applicazione degli articoli 44 e 45 (...), il luogo in cui il soggetto passivo ha fissato la sede della propria attività economica è il luogo in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione centrale dell'impresa. **2.** (...). **3.** (...).

² **Consiglio UE. Regolamento di esecuzione 15 marzo 2011 n. 282. Articolo 11. 1.** Ai fini dell'applicazione dell'articolo 44 (...), la «stabile organizzazione» designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione. **2.** (vedi *infra*). **3.** (...).

prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale³ ⁴del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione.

Articolo 45

Il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi è il luogo in cui il prestatore ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati da una **stabile organizzazione del prestatore**⁵ situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del prestatore.

Sezione 3 - Disposizioni speciali

Sottosezione 1 - Prestazioni di servizi rese da un intermediario

Sottosezione 2 - Prestazioni di servizi relativi a beni immobili

Sottosezioni da 3 a 9 – (...)

Sottosezione 10 - Misure volte a prevenire i casi di doppia imposizione o non imposizione

³ **Consiglio UE. Regolamento di esecuzione 15 marzo 2011 n. 282. Articolo 12.**

⁴ **Consiglio UE. Regolamento di esecuzione 15 marzo 2011 n. 282. Articolo 13.**

⁵ **Consiglio UE. Regolamento di esecuzione 15 marzo 2011 n. 282. Articolo 11. 1.** (vedi *supra*) **2.** Ai fini dell'applicazione degli articoli seguenti la «stabile organizzazione» designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede dell'attività economica di cui all'articolo 10 del presente regolamento, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di fornire i servizi di cui assicura la prestazione: a) l'articolo 45 della direttiva 2006/112/CE; (...) d) l'articolo 192 *bis* della direttiva 2006/112/CE.

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633

Articolo 7 - TERRITORIALITÀ DELL'IMPOSTA - DEFINIZIONI ^{6 7}

1. Agli effetti del presente decreto:

a) per "Stato" o "territorio dello Stato" si intende il territorio della Repubblica italiana, con esclusione dei comuni di Livigno e Campione d'Italia e delle acque italiane del Lago di Lugano;

b) per "Comunità" o "territorio della Comunità" si intende il territorio corrispondente al campo di applicazione del Trattato sul funzionamento della Comunità europea con le seguenti esclusioni (...); c) (...);

d) per "soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato" si intende un soggetto passivo domiciliato nel territorio dello Stato o ivi residente che non abbia stabilito il domicilio all'estero, ovvero una stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetto domiciliato e residente all'estero, limitatamente alle operazioni da essa rese o ricevute. (...) e) – g) (...).

Articolo 7-bis - TERRITORIALITÀ - CESSIONI DI BENI

1. Le cessioni di beni, (...) 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. 3. (...)

⁶ **Articolo 19 – Detrazione.** 1. (...). 2. Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta (...). 3. La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da: (...) **b)** operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta; c) d) e) (...).

⁷ **Articolo 30 - Versamento di conguaglio e rimborso dell'eccedenza.** (...). 2. Il contribuente può chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile, se di importo superiore a lire cinque milioni, all'atto della presentazione della dichiarazione: a) (...); b) (...); c) (...); **d)** quando effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies; **e)** quando si trova nelle condizioni previste dal terzo comma dell'articolo 17.

Articolo 7-ter - TERRITORIALITÀ - PRESTAZIONI DI SERVIZI

1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti⁸ 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.

⁸ **Consiglio UE. Regolamento di esecuzione 15 marzo 2011 n. 282. Articolo 18. 1.** Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che un destinatario stabilito nella Comunità ha lo status di soggetto passivo: a) se il destinatario gli ha comunicato il proprio numero individuale di identificazione IVA, qualora ottenga conferma della validità di tale numero d'identificazione nonché del nome e dell'indirizzo corrispondenti conformemente all'articolo 31 del regolamento (CE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto; b) se il destinatario non ha ancora ricevuto un numero individuale di identificazione IVA, ma lo informa che ne ha fatto richiesta, qualora ottenga qualsiasi altra prova attestante che quest'ultimo è un soggetto passivo o una persona giuridica non soggetto passivo tenuta all'identificazione ai fini dell'IVA e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento. **2.** Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il destinatario stabilito nella Comunità ha lo status di persona non soggetto passivo qualora dimostri che tale destinatario non gli ha comunicato il suo numero individuale di identificazione IVA. **3.** Salvo che disponga di informazioni contrarie, il prestatore può considerare che il destinatario stabilito al di fuori della Comunità ha lo status di soggetto passivo: a) qualora ottenga dal destinatario un certificato rilasciato dalle autorità fiscali competenti per il destinatario attestante che questi svolge un'attività economica che gli dà diritto ad ottenere un rimborso dell'IVA (...); b) se il destinatario non è in possesso di tale certificato, qualora disponga del numero IVA o di un numero analogo attribuito al destinatario dal paese di stabilimento dello stesso e utilizzato per identificare le imprese o di qualsiasi altra prova attestante che il destinatario è un soggetto passivo e effettui una verifica di ampiezza ragionevole dell'esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le normali procedure di sicurezza commerciali, quali quelle relative ai controlli di identità o di pagamento.

Articolo 7-*quater* - TERRITORIALITÀ - DISPOSIZIONI RELATIVE A PARTICOLARI SERVIZI

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 immobili⁹, 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 è situato nel territorio dello Stato;
- 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 catering¹⁰ diverse da quelle di cui alla successiva lettera d), quando sono materialmente eseguite nel territorio dello Stato;
- d) [ristorazione e catering a bordo di una nave, aereo o treno];
- e) [*mezzi di trasporto*].

Articolo 7-*quinquies* - TERRITORIALITÀ - DISPOSIZIONI RELATIVE ALLE PRESTAZIONI DI SERVIZI CULTURALI, ARTISTICI, SPORTIVI, SCIENTIFICI, EDUCATIVI, RICREATIVI E SIMILI

(...)

Articolo 7-*sexies* - TERRITORIALITÀ - DISPOSIZIONI SPECIALI RELATIVE A TALUNE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE A COMMITTENTI NON SOGGETTI PASSIVI

(...)

Articolo 7-*septies* - TERRITORIALITÀ - DISPOSIZIONI RELATIVE A TALUNE PRESTAZIONI DI SERVIZI RESE A NON SOGGETTI PASSIVI STABILITI FUORI DELLA COMUNITÀ

(...)

⁹ Consiglio UE. Regolamento di esecuzione 15 marzo 2011 n. 282. Articolo 13 *ter*. **1.** Ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112/CE, sono considerati «beni immobili»: (...).

¹⁰ Consiglio UE. Regolamento di esecuzione 15 marzo 2011 n. 282. Articolo 6. **1.** I servizi di ristorazione e di catering (...).

Articolo 17 - *Soggetti passivi*¹¹

1. L'imposta è dovuta dai soggetti che effettuano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi imponibili, i quali devono versarla all'erario, cumulativamente per tutte le operazioni effettuate e al netto della detrazione prevista nell'art. 19, nei modi e nei termini stabiliti nel titolo secondo.

2. Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'articolo 7-ter, comma 2, lettere b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione e di registrazione secondo le disposizioni degli articoli 46 e 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, (...).

3. Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato¹², i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'articolo 35-ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato (...).

4. Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

¹¹ **Direttiva 2006/112/CE del 28.11.2006 - Titolo XI – Obblighi dei soggetti passivi – Capo 1 - Obbligo di pagamento - Sezione 1 - Debitori dell'imposta verso l'Erario** - ARTICOLO 192 BIS. Ai fini della presente sezione, un soggetto passivo che dispone di una stabile organizzazione nel territorio di uno Stato membro in cui è debitore di imposta si considera soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro qualora siano soddisfatte le seguenti condizioni: a) egli effettua in tale paese una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile; b) la cessione di beni o prestazione di servizi è effettuata senza la partecipazione di una sede del cedente o del prestatore di servizi situata nello Stato membro in questione. ARTICOLO 193. L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto nei casi in cui l'imposta è dovuta da persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202. ARTICOLO 196. L'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro.

¹² **Decreto legge del 25 settembre 2009 n. 135** - Articolo 11 - *Soggetti non residenti in presenza di stabile organizzazione in Italia - Procedura d'infrazione n. 2003/4648 - sentenza CGCE 16 luglio 2009, resa nella causa C-244/08*