

## CIRCOLARE N° 2 DEL 23 – 2 - 2012

Oggetto: modifiche alla disciplina IVA delle prestazioni di servizi

La legge 217/2011 “legge comunitaria” apporta alcune modifiche alla disciplina IVA. In sintesi illustriamo le modifiche apportate che entrano in vigore il 17 gennaio 2012 e si applicano alle operazioni effettuate a partire da quel giorno:

### **1) momento di effettuazione delle prestazioni di servizi intra UE**

La modifica in esame riguarda l'art. 6 del DPR 633/72 che modifica radicalmente il momento di effettuazione delle operazioni di servizi rese a soggetti passivi UE. Mentre fino ad ora l'operazione si considerava effettuata al momento del pagamento, ora si considera effettuata al momento della sua ultimazione.

In linea generale la normativa italiana prevede che le prestazioni di servizi si considerino “effettuate” al momento in cui vengono pagate. Da quel momento scattano tutti gli adempimenti legati alla “effettuazione” delle operazioni, primo fra tutti l'emissione della fattura. Con la modifica apportata, invece, limitatamente alle prestazioni di servizi effettuate da un operatore nazionale a favore di altro operatore (non privato) europeo, il criterio del pagamento decade e si assume come momento di effettuazione dell'operazione il momento in cui la stessa viene ultimata. In conseguenza l'obbligo di fatturazione scatta dal giorno in cui l'operazione viene terminata. Ovviamente la fatturazione può anche essere anticipata rispetto all'ultimazione del servizio.

La variazione del criterio sopra esposta ha conseguenze anche in ordine alla registrazione degli acquisti di servizi che gli operatori nazionali effettuano presso altri operatori UE. Poiché, come è noto, le fatture che questi ultimi emettono sono senza IVA, l'operatore nazionale deve effettuare l'integrazione o provvedere all'emissione dell'autofattura. Fino ad ora, l'obbligo di emettere l'autofattura scattava dal giorno in cui veniva ricevuta la fattura estera, l'operatore nazionale aveva quindici giorni di tempo per emettere l'autofattura e provvedere alla registrazioni conseguenti. Con la modifica introdotta, invece, il momento di ricevimento della fattura estera diventa irrilevante, l'autofattura deve essere emessa al più tardi entro un mese dall'effettuazione dell'operazione. Ovviamente se nel frattempo si riceve la fattura estera si può tranquillamente emettere l'autofattura, non occorre aspettare l'ultimo giorno.

### **2) cessione delle navi**

Altra novità introdotta dalla legge in esame riguarda le operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione definite dall'art. 8 bis DPR 633/72. Tale non imponibilità deve essere riconsiderata in un'ottica di utilizzo internazionale del bene oggetto della cessione. Con la modifica apportata, la nuova formulazione dell'art. 8 bis, 1° comma, lettera a) prevede che siano considerato non imponibili le sole cessioni di navi destinate alla navigazione d'alto mare per le quali, quindi, si può presumere un utilizzo internazionale. Tuttavia, allo stato attuale, manca una definizione ufficiale di “nave adibita alla navigazione d'alto mare”, pertanto si può fare riferimento ad altre disposizioni emanate in materia. All'uopo sembra tornare utile quanto statuito dall'Ufficio in merito alla iscrivibilità delle navi al Registro internazionale. Sono iscrivibili in tale registro solo le navi autorizzate alla navigazione fuori delle acque nazionali (cioè oltre il limite di 12 miglia dalla costa) cioè quelle di lunghezza superiore a 24 metri e comunque di stazza lorda superiore alle 1000 tonnellate. Diversa è la normativa per le navi da diporto che, comunque, sono escluse dalla non imponibilità ex art. 8 bis.

Restano assoggettate al regime della non imponibilità le navi adibite alla pesca costiera.

La modifica appena vista è entrata in vigore il 17 gennaio 2012.

### **3) reverse charge per le prestazioni di servizi intra UE**

Viene previsto che l'operatore nazionale che riceve fatture estere senza IVA da operatori UE per prestazioni di servizi generici (art. 7-ter DPR 633/72) debba effettuare la cosiddetta “integrazione” e non emettere l'autofattura. Resta l'obbligo di emettere l'autofattura per le operazioni di acquisto di beni e per le prestazioni ricevute relativamente ai servizi diversi da quelli generici ovvero per le prestazioni di servizi ex artt. 7 quater e 7 quinquies.

Circa il momento in cui effettuare l'integrazione di cui sopra, la normativa non è del tutto chiara. Se l'operatore nazionale riceve la fattura estera, l'integrazione deve essere effettuata entro quindici giorni dal ricevimento. Qualora invece la fattura non pervenga sorgono alcuni problemi. Non è chiaro se il committente/acquirente nazionale debba provvedere all'emissione dell'autofattura /denuncia prevista dall'art. 46, comma 5 del DL 331/93. Tale comma dispone che qualora l'operatore nazionale non riceva la fattura estera entro il mese successivo all'effettuazione dell'operazione, debba emettere entro il mese successivo un'autofattura/denuncia con l'indicazione del numero identificativo attribuito dallo Stato estero alla controparte.

### **4) rimborsi IVA infrannuali**

Viene ampliato il novero dei soggetti abilitati alla richiesta di rimborso IVA infrannuale ex art. 38 bis DPR 633/72. Con la modifica in esame vengono abilitati a tale forma di rimborso anche i soggetti che hanno effettuato prevalentemente (ovvero per oltre il 50% del volume d'affari) operazioni di cui agli artt. da 7 a 7 septies.

### **5) immissione di beni in libera pratica**

Come è noto, per effetto dell'abolizione delle dogane tra i Paesi appartenenti alla UE, il regime delle importazioni si è notevolmente ridotto. In linea generale costituiscono importazioni soltanto gli acquisti di beni da Paesi extra UE. La normativa IVA (art. 67 comma 1) stabilisce nel dettaglio quali siano le operazioni che costituiscono importazioni. Fra queste figura "l'immissione in libera pratica". La definizione di libera pratica è fornita dall'art. 24 del Trattato di Roma secondo cui "sono considerati in libera pratica in uno Stato membro i prodotti provenienti da Paesi terzi per i quali siano state adempiute in tale Stato le formalità d'importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse di effetto equivalente esigibili e che non abbiano beneficiato di un ristorno totale o parziale di tali dazi e tasse". La qualificazione di beni immessi in libera pratica attribuisce la posizione di merce comunitaria ad una merce non comunitaria.

Tuttavia, secondo la previgente normativa, qualora determinati beni entravano nell'Unione Europea da un certo Stato per essere trasportati "tali e quali" in altro Stato membro, la riscossione dell'IVA era sospesa fino alla destinazione finale.

La nuova formulazione dell'art. 67 comma 2 bis prevede ora che siano esentate dalla riscossione dell'IVA anche le merci destinate ad essere trasferite in altro Stato membro previa l'effettuazione delle manipolazioni di cui all'allegato 72 del Regolamento CEE 2454/93 della Commissione previamente autorizzate dall'autorità doganale.

Per usufruire di tale agevolazione l'importatore deve fornire il proprio numero di partita IVA, il numero di partita IVA attribuita al cessionario comunitario residente nello Stato di destinazione della merce e, su richiesta dell'autorità doganale, deve presentare idonea documentazione che provi l'effettivo trasferimento dei beni in altro Stato dell'UE.

Le usuali manipolazioni di cui al citato art. 72 sono:

1. ventilazione, esposizione, asciugatura, spolveratura, operazioni semplici di pulitura, riparazioni dell'imballaggio, riparazioni elementari di danni intervenuti nel corso del trasporto o durante il deposito, sempre che si tratti di operazioni semplici, applicazione o rimozione del rivestimento di protezione per il trasporto;
2. ricostituzione delle merci dopo il trasporto
3. inventariazione, campionatura, cernita, vagliatura, filtraggio meccanico e pesatura delle merci;
4. rimozione di parti danneggiate o contaminate;
5. conservazione mediante pastorizzazione, sterilizzazione, irradiazione o aggiunta di conservanti;
6. trattamento antiparassitario;
7. trattamento antiruggine;
8. qualsiasi trattamento:
  - mediante aumento della temperatura, senza trattamenti ulteriori né processi di distillazione;
  - mediante semplice diminuzione della temperatura, anche se darà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre;
9. trattamento elettrostatico dei tessuti, stiratura dei tessuti;
10. trattamenti consistenti in:
  - spicciolatura e/o snocciolatura della frutta, taglio e frantumazione di frutta o di legumi secchi, reidratazione della frutta, oppure;
  - disidratazione della frutta, anche se il procedimento dà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre;
11. rimozione del sale, pulitura e groppatura delle pelli;
12. aggiunta di merci oppure aggiunta o sostituzione di parti accessorie, purché tale aggiunta o sostituzione sia relativamente modesta o abbia lo scopo di garantire la conformità con gli standard tecnici europei e non alteri la natura né migliori le prestazioni delle merci originali, anche se darà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre per le merci aggiunte o sostituite;
13. diluizione o concentrazione di fluidi, senza trattamenti ulteriori né processi di distillazione, anche se ciò dà luogo a cambiamento del codice NC a otto cifre;
14. mescolatura di merci dello stesso tipo, con qualità differenti, mirante ad ottenere una qualità costante o una qualità richiesta dal cliente, senza alterare la natura delle merci;
15. separazione o riduzione a misura delle merci, unicamente quando si tratti di operazioni semplici;
16. imballaggio, disimballaggio, cambiamento d'imballaggio, travaso e semplice trasferimento in container, anche se ciò dà luogo a un cambiamento del codice NC a otto cifre. Apposizione, rimozione e modifica di marchi, sigilli, etichette, cartellini segnaprezzo o altro segno distintivo analogo a eccezione delle operazioni passibili di aumentare il rischio di frode, in particolare le operazioni che possono indurre a considerare l'origine della merce diversa da quella autentica;
17. prove, adeguamenti, regolazioni e predisposizione al funzionamento di macchine, congegni e veicoli, in particolare per accertarne la conformità con gli standard tecnici europei, unicamente quando si tratti di operazioni semplici;
18. opacizzazione di raccordi per tubi per adattare le merci alle esigenze di determinati mercati;
19. qualunque manipolazione usuale, diversa da quelle summenzionate, intesa a migliorare l'aspetto o la qualità commerciale delle merci importate o a prepararle per la distribuzione o la rivendita, purché queste operazioni non modifichino la natura, né migliorino la resa delle merci originarie. Nel calcolo del dazio all'importazione non si tiene conto delle eventuali spese connesse alle manipolazioni usuali o dell'aumento del valore, purché tali spese siano documentate in maniera soddisfacente dal dichiarante. Nel calcolo dei dazi all'importazione si tiene conto, invece, del valore in dogana, della natura e dell'origine delle merci non comunitarie utilizzate nelle operazioni.

\*\*\*\*\*

Lo studio è a disposizione per qualsiasi chiarimento