

Gli effetti della regola che assimila alle cessioni intraUe lo spostamento di beni tra paesi

Lavori immobiliari in slalom tra le semplificazioni ridotte

Pagine a cura
DI FRANCO RICCA

Sui lavori immobiliari eseguiti in altri paesi Ue, soggetti all'Iva nel paese in cui si trova l'immobile, lo spostamento dei prodotti da impiegare nell'opera complica l'applicazione dell'imposta: l'impresa che porta con sé le materie prime occorrenti per l'esecuzione dell'appalto oltre confine è infatti tenuta a registrarsi nel paese di destinazione, in quanto l'introduzione dei beni è assimilata a un acquisto intracomunitario. In tal caso, pertanto, risulteranno ridimensionate le semplificazioni connesse al meccanismo dell'inversione contabile o al regime dello sportello unico Oss.

Questi gli effetti della regola che assimila alle cessioni intracomunitarie anche lo spostamento di beni da un paese Ue all'altro per le esigenze dell'impresa, il cosiddetto «trasferimento a se stessi». È quindi opportuno considerare attentamente la questione e le possibili soluzioni. Una delle alternative più praticate, nei rapporti B2B, è quella di scindere l'appalto in due operazioni distinte: la cessione intracomunitaria dei beni al committente, da un lato, e l'esecuzione della prestazione di servizi, dall'altro; è però evidente che, seppure non finalizzata all'evasione dell'imposta, questa soluzione contrasta con la realtà economica e con i principi del sistema, e non mette quindi al riparo da possibili contestazioni. Sarebbe invece un'alternativa corretta, se sostenibile sul piano economico e finanziario, acquistare i materiali necessari nello stesso paese Ue di esecuzione della prestazione, richiedendo poi il rimborso dell'Iva estera in base alle disposizioni della direttiva 2008/9. Questa strada è praticabile a condizione che:

- se il committente è un soggetto passivo, la normativa del paese Ue di immissione preveda il meccanismo dell'inversione contabile

- se il committente è un privato, il prestatore si avvalga del regime Oss.

Occorre infatti ricordare, in proposito, che il rimborso dell'Iva assolta da un soggetto passivo in uno stato membro diverso da quello in cui egli è stabilito, ai sensi della predetta direttiva, spetta anche se il soggetto ha effettuato in detto stato membro operazioni imponibili sottoposte al meccanismo dell'inversione contabile, oppure operazioni imponibili dichiarate nell'ambito del regime speciale Oss.

Esaminiamo più da vicino le disposizioni che complicano l'esecuzione dei lavori immobiliari in

L'Iva sui movimenti intraUe	
La regola	È assimilato a una cessione intraUe nel paese di partenza e ad un acquisto intraUe nel paese di destinazione il trasferimento di beni da un paese all'altro per le esigenze dell'impresa
Le eccezioni	<ul style="list-style-type: none"> Fattispecie in cui il trasferimento dei beni sia elemento di un'operazione tipizzata dalla normativa: cessioni intraUe; vendite a distanza; vendite con installazione a destinazione; cessioni a bordo di navi, treni o aerei; cessioni di gas, energia elettrica, calore, freddo i trasferimenti di beni da utilizzare per l'esecuzione di prestazioni di servizi i trasferimenti di beni ammessi alla temporanea importazione in esenzione dai dazi i trasferimenti di beni in regime di "call off stock"

altri stati membri nel caso in cui vengano impiegati materiali trasferiti da un paese Ue all'altro in vista di tali lavori: per esempio, mattoni, piastrelle, calce, cemento, ecc., che l'impresa appaltatrice trasferisce dal proprio magazzino in Italia nel territorio francese, ai fini della realizzazione di lavori su un edificio che, va rammentato, sotto il profilo Iva, costituiscono prestazioni di servizi relative a beni immobili, soggette all'imposta in Francia, dove si trovano tali beni, indipendentemente dal luogo di stabilimento e dallo status del committente.

Il trasferimento intracomunitario «a se stessi». L'articolo 17, par. 1, della direttiva Iva assimila ad una cessione di beni a titolo oneroso il trasferimento da parte di un soggetto passivo di un bene della sua impresa a destinazione di un altro stato membro». Il paragrafo 2 prevede alcune eccezioni a questa regola, nessuna delle quali soccorre, però, per l'ipotesi qui in esame del trasferimento di materiali da impiegare nell'esecuzione di un lavoro immobiliare.

In conformità alla suddetta regola, la lettera c) del comma 2 dell'art. 41 del dl 331/93 dispone che è assimilato ad una cessione intracomunitaria l'invio di beni dall'Italia verso un altro stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio nazionale o di terzi per suo conto, in base ad un titolo diverso da quelli ricadenti nelle eccezioni di cui al successivo comma 3.

Di conseguenza, in via di principio, il semplice trasferimento di beni dell'impresa dall'Italia verso un altro paese Ue, senza alcun passaggio della proprietà, è assimilato ad uno scambio intraUe agli effetti dell'Iva. Il soggetto passivo che effettua questo

trasferimento assume quindi, ai soli fini dell'Iva, la veste di cedente (nel territorio italiano) e di cessionario (nel paese Ue di destinazione), per cui dovrà emettere verso se stesso una fattura nazionale non imponibile, indicandovi, come previsto dall'art. 46, comma 3, del dl 331/93, anche il numero di identificazione attribuitogli nel paese Ue di destinazione dei beni. La base imponibile della «cessione», ai sensi dell'art. 43, comma 4, citato dl, è costituita dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui avviene il trasferimento.

Questa particolare disciplina Iva del trasferimento a se stessi implica quindi la necessità, per l'impresa che lo pone in essere, di disporre di una posizione Iva nel paese di destinazione, nel quale l'operazione, specularmente, è assimilata ad un acquisto intracomunitario ai sensi dell'art. 21 della direttiva Iva (ricepito in Italia nel comma 3 dell'art. 38, dl n. 331/93), al fine di assolvere gli adempimenti necessari per la tassazione in tale paese: in tegrazione della fattura, pagamento dell'Iva. Pertanto, l'impresa italiana che trasferisce propri beni nel territorio francese, ad esempio al fine di stocarli in un deposito per la successiva vendita, oppure per impiegarli, come detto sopra, nella realizzazione di un'opera o di un servizio, dovrà identificarsi ai fini dell'imposta in Francia, mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta, salvo che possieda una stabile organizzazione nel territorio francese, nel qual caso assolverà gli adempimenti per il tramite della branch. E bene sottolineare che l'obbligo di identificazione per la tassazione dell'acquisto intracomunitario sorge in

dipendenza del mero trasferimento fisico dei beni, a prescindere dal successivo impiego, in relazione al quale occorrerà poi osservare gli adempimenti stabiliti per l'operazione che verrà a configurarsi.

Beni trasferiti in dipendenza di cessione onerosa. La fattispecie del trasferimento a se stessi non si concretizza nei casi in cui l'invio dei beni nell'altro stato membro non risponda ad esigenze dell'impresa che vi procede, anche in vista di successive operazioni (come la prestazione di servizi immobiliari di cui si è detto), ma rappresenta l'elemento necessario di un'operazione tipizzata e specificamente disciplinata nell'ambito della normativa Iva. Ciò è di solare evidenza se si pensa, per esempio, alla cessione intracomunitaria a titolo oneroso: se l'impresa cedente Alfa provvede a spedire o trasportare dall'Italia alla Francia beni da consegnare all'impresa cessionaria Beta in esecuzione di una vendita, l'operazione costituisce una cessione intracomunitaria non imponibile della cedente Alfa in Italia, alla quale corrisponde un contestuale acquisto intracomunitario della cessionaria Beta imponibile in Francia, e non un primo trasferimento a se stessi effettuato da Alfa, seguito da una cessione in territorio francese dalla stessa Alfa alla cessionaria Beta. Ad ogni buon fine, il legislatore dell'Ue ha ritenuto opportuno precisarlo espressamente, menzionando, alla lettera e) del paragrafo 2 dell'articolo 17 della direttiva Iva, le cessioni intracomunitarie (nonché le cessioni all'esportazione e le operazioni assimilate) tra le operazioni escluse dalla fattispecie del trasferimento a se stessi di cui al precedente paragrafo 1.

Nella medesima logica, la direttiva esclude inoltre da tale fattispecie, oltre alle cessioni di cui alla predetta lettera e), le seguenti cessioni, elencate alle lettere da a) a d) del paragrafo 2 dell'articolo 17:

a) la cessione del bene effettuata dal soggetto passivo nel territorio dello stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto alle condizioni stabilite all'articolo 33, ossia le vendite a distanza intracomunitarie e di importazione;

b) la cessione del bene che deve essere installato o montato dal fornitore o per suo conto, effettuata dal soggetto passivo nel territorio dello stato membro d'arrivo della spedizione o del trasporto alle condizioni previste all'articolo 36;

c) la cessione del bene effettuata dal soggetto passivo a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto di passeggeri, alle condizioni previste all'articolo 37;

d) la cessione di gas mediante un sistema del gas naturale situato nel territorio dell'Ue o una rete connessa a un sifonato sistema, la cessione dell'energia elettrica o la cessione del calore o del freddo mediante le reti di riscaldamento o di raffreddamento, alle condizioni previste agli articoli 38 e 39.

In base alla previsione di cui alla lettera b), ad esempio, l'impresa Alfa che ha venduto un macchinario all'impresa Beta, inviandolo dall'Italia alla Francia, ove deve provvedere all'installazione e al collaudo presso il domicilio dell'acquirente, non realizza un primo trasferimento a se stessa del macchinario ed un correlato acquisto intracomunitario in Francia, seguito da una successiva cessione in territorio francese, in quanto l'operazione di vendita con installazione a destinazione configura, di per sé ed unitariamente, una cessione territorialmente rilevante in Francia ai sensi dell'art. 36 della direttiva Iva (ancorché la normativa italiana qualifichi erroneamente l'operazione come cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 41, comma 1, lett. c).

Il fornitore italiano non realizza quindi alcun acquisto intracomunitario in Francia, dove dovrà però identificarsi per assolvere l'imposta sulla cessione, salvo che la normativa francese preveda per l'operazione il meccanismo dell'inversione contabile. Questa previsione, riguardando le «cessioni di beni», non è applicabile al caso del trasferimento dei materiali da impiegare nell'esecuzione di prestazioni di servizi nel paese membro di destinazione.

— Riproduzione riservata —

Tra le eccezioni i beni movimentati a fini di lavorazione oppure per l'utilizzo temporaneo

Anche i beni movimentati a fini di lavorazione oppure per l'utilizzo temporaneo possono essere trasferiti da un paese all'altro in regime di sospensione dell'Iva. Le disposizioni unionali di riferimento sono contenute alle lettere g), f) e h) del par. 2 dell'art. 17 della direttiva Iva, che, completando la serie delle eccezioni al paragrafo 1 (si veda articolo nella pagina precedente), stabiliscono che non costituisce trasferimento a se stessi:

f) la prestazione di un servizio resa al soggetto passivo e avente per oggetto la perizia o lavori riguardanti il bene materialmente eseguiti nel territorio dello stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto del bene, qualora il bene, al termine della perizia o dei lavori, sia rispedito al soggetto passivo nello stato membro a partire dal quale era stato spedito o trasportato;

g) la temporanea utilizzazione del bene, nel territorio dello stato membro d'arrivo, ai fini di prestazioni di servizi fornite dal soggetto passivo stabilito nello stato membro di partenza;

h) la temporanea utilizzazione del bene, per una durata non superiore a 24 mesi, nel territorio di un altro stato membro all'interno del quale l'importazione del bene da un paese terzo ai fini di utilizzazione temporanea fruirebbe del regime dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi all'importazione.

Nell'ordinamento interno le suddette previsioni trovano riscontro, riguardo ai beni «in uscita» dal territorio italiano, nell'art. 41, comma 3, del d.l. n. 331/93, che dichiara non applicabile la regola del trasferimento a se stessi: ai beni inviati in altro stato membro, oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nel terri-

torio dello stato; ai beni inviati in altro stato membro per essere ivi temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni o che, se fossero ivi importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dei dazi doganali.

Analoghe previsioni sono contenute nell'art. 38, comma 5, lett. a), per le speculari ipotesi riguardanti beni in entrata nel territorio dello stato.

Vediamo meglio queste movimentazioni di beni in regime sospensivo, evidenziando che devono essere annotate in apposito registro ai sensi dell'art. 50, comma 5, del 331/93.

Perizie e lavorazioni. La prima fattispecie riguarda i beni movimentati a scopo di perizia o di lavorazioni, compreso il montaggio, l'assemblaggio e l'adattamento ad altri beni, la trasformazione, la riparazione, ecc., a condizione che vengano poi rispediti al committente nel paese Ue di provenienza. Per esempio, l'impresa Alfa che invia beni dall'Italia alla Francia per una lavorazione, ultimata la quale i beni vengono riconsegnati in Italia, non pone in essere alcuna operazione, non ha alcun obbligo in territorio francese ed è semplicemente tenuta ad annotare la spedizione e il rientro dei beni in apposito registro (e, se del caso, a presentare il modello Intrastat statistico).

Introduzione temporanea. La seconda fattispecie riguarda il trasferimento da un paese Ue all'altro:

1. di beni temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di

prestazioni di servizi nel paese di arrivo. È il caso, per esempio, dell'impresa italiana che porta con sé un bene strumentale al fine di eseguire una prestazione in Francia, ultimata la quale riporta il bene in Italia. Va precisato che la previsione non riguarda i materiali consumati nell'ambito della prestazione, lo spostamento dei quali, come si è detto nella pagina precedente, integra la fattispecie del trasferimento a se stessi, con i conseguenti obblighi formali e sostanziali;

2. di beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali; per esempio, i beni che l'impresa italiana trasferisce in Francia a fini di tentata vendita nell'ambito di una fiera commerciale.

Accomunando in un'unica previsione le ipotesi di cui ai precedenti punti 1 e 2, senza prevedere il limite temporale di 24 mesi per l'ammissione temporanea di cui alla h), la norma nazionale non recepisce in modo del tutto puntuale le corrispondenti disposizioni contenute nelle lettere g) ed h) dell'art. 17 della direttiva Iva.

L'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 252/2008, ritenendo di interpretare la norma in conformità alla direttiva, ha quindi affermato che, ai fini del regime sospensivo, l'utilizzazione temporanea dei beni per l'esecuzione di prestazioni di servizi non deve superare il termine di 24 mesi, termine che la direttiva pone però esclusivamente per la differente ipotesi dell'ammissione temporanea.

Le condizioni del regime sospensivo. Il regime sospensivo è subordinato al rispetto delle condizioni previste dalle disposizioni del par. 2 dell'art. 17 della direttiva; il successivo paragrafo 3 stabilisce infatti che «qualora una delle condizioni cui è subordinato il beneficio del paragrafo 2 non sia più soddisfatta, il bene si considera trasferito a destinazione di un altro stato membro. In questo caso il trasferimento ha luogo nel momento in cui tale condizione cessa di essere soddisfatta».

Riprendendo le due fattispecie sospensive delineate dalla norma nazionale, ossia (i) la movimentazione dei beni a scopo di lavorazione e (ii) la utilizzazione/ammissione temporanea, si ha, per esempio, che:

a) se i beni inviati in conto lavorazione dall'impresa italiana in Francia, anziché rientrare in Italia, vengono venduti in Francia, viene meno la condizione del regime sospensivo, per cui l'impresa italiana, all'atto della vendita (per la quale deve osservare gli adempimenti previsti dalla normativa francese), pone in essere un trasferimento a se stessa, costituente cessione intracomunitaria in Italia e acquisto intracomunitario in Francia, ed è tenuta ai conseguenti adempimenti

b) analogamente, se i beni trasportati dall'impresa italiana in Francia a scopo di tentata vendita non rientrano in Italia, ma formano oggetto di vendita in quel paese, l'impresa, al momento della cessione, realizza un trasferimento a se stessa (con gli effetti di cui so-

pra).

Tornando all'esempio della lettera a), occorre prestare attenzione alla sentenza della Corte di giustizia Ue 2 ottobre 2014, C-446/13, da cui si evince che le condizioni del regime sospensivo vengono a mancare non solo quando la cessione dei beni nel territorio dello stato membro in cui è stata eseguita la lavorazione dipende da ragioni sopravvenute, ma anche quando era prevista sin dall'origine. Il caso riguardava un'impresa italiana che aveva venduto ad una società stabilita in Francia pezzi meccanici di propria produzione, inviandoli ad un prestatore francese per una previa lavorazione di finitura a proprio carico, il quale, ultimata la lavorazione, aveva consegnato i beni finiti all'acquirente per conto dell'impresa venditrice. L'impresa italiana aveva fatturato la vendita, comprensiva del costo della lavorazione, come cessione intracomunitaria dall'Italia alla Francia, ma l'amministrazione fiscale francese aveva ricalcolato l'operazione come cessione interna sul proprio territorio. Questa tesi è stata avallata dalla Corte, che ha osservato che, secondo l'art. 31 della direttiva Iva, il luogo di una cessione di beni è situato nel «luogo in cui il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente».

La lettera di tale disposizione non consente di considerare che il luogo della cessione si trovi nel paese del fornitore, perché i beni sono stati prima spediti al prestatore stabilito in un altro stato membro, il quale, dopo aver effettuato lavori di rifinitura, li ha poi spediti all'acquirente, stabilito in quest'ultimo stato membro. Pertanto il luogo della cessione si considera situato nel luogo in cui si trovano i beni divenuti conformi agli impegni contrattuali tra queste due parti, ossia nel territorio francese.

—C. Riproduzione riservata—

Agevolati anche gli accordi di scorte, cosiddetti call off stock

La fattispecie del «trasferimento a se stessi» non si realizza quando i beni sono movimentati nel quadro di una vendita intracomunitaria con effetti traslativi differiti, come disciplinata dalle disposizioni sul regime «call off stock» (i cosiddetti accordi di scorte) introdotte con l'art. 17-bis della direttiva Iva, inserito dalla direttiva 2018/1910.

Anche queste disposizioni, efficaci nell'Unione europea dal 1° gennaio 2020 ma non ancora recepite nell'ordinamento interno, derogano al principio dell'art. 17, paragrafo 1, nel rispetto però di precise condizioni:

a) i beni devono essere trasferiti dal soggetto passivo verso un altro stato membro in previsione di una successi-

va cessione, dopo l'arrivo a destinazione, a un altro soggetto passivo, il quale ha diritto di acquisirne la proprietà in conformità agli accordi tra le parti;

b) il soggetto che trasferisce i beni non deve avere, nel paese di destinazione, la sede dell'attività o una stabile organizzazione;

c) il destinatario della successiva cessione deve essere identificato ai fini Iva nel paese di destinazione; la sua identità e il numero identificativo devono essere noti alla controparte sino dal momento di inizio del trasferimento dei beni;

d) il soggetto che trasferisce i beni deve prendere nota del trasferimento in apposito registro e inserire le informazioni sull'operazione di «call-off

stock» nell'elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie.

Nel rispetto delle suindicate condizioni, il trasferimento dei beni da un paese membro all'altro non dà luogo ad alcuna operazione, ma comporta l'accensione di una sorta di regime sospensivo che si chiuderà, di regola, al momento del passaggio del diritto di disporre dei beni come proprietario a beneficio del destinatario designato, momento in cui si perfezioneranno:

- la cessione intracomunitaria effettuata nel paese di partenza dal soggetto che ha trasferito i beni

- l'acquisto intracomunitario effettuato nel paese di destinazione dal cessionario.

Il regime «call off stock» ha

una durata massima di dodici mesi a decorrere dall'arrivo dei beni nello stato membro di destinazione.

Qualora il passaggio della proprietà non si sia verificato entro il suddetto termine, nel giorno successivo alla scadenza si considera realizzato il trasferimento a se stessi ai sensi dell'art. 17, paragrafo 1, della direttiva da parte del soggetto passivo proprietario dei beni.

Il trasferimento non si considera invece avvenuto se, prima della scadenza del termine, non si sia realizzato alcun passaggio della proprietà e i beni rientrino nel paese di partenza, circostanza che il soggetto passivo deve annotare nel registro.

—C. Riproduzione riservata—